

ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL EM CRIMES TRIBUTÁRIOS: UM ESTUDO ACERCA DA CONDIÇÃO DE REPARAÇÃO DO DANO

NON-PROSECUTION AGREEMENT IN TAX CRIMES: A STUDY ON THE COMPENSATION CLAUSE

TÚLIO FELIPPE XAVIER JANUÁRIO

Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade de Coimbra, com período de investigação financiado pelo programa "ERASMUS+" na Georg-August-Universität Göttingen (2018). Especialista em Direito Penal Econômico e Teoria do Delito pela Universidad de Castilla – La Mancha (2019). Pós-graduado em Direito Penal – Parte Geral pelo IBCCRIM/IDPEE – Coimbra (2017). Especialista em *Compliance* e Direito Penal pelo IDPEE – Coimbra (2016). Graduado em Direito pela Universidade Estadual Paulista – UNESP/Franca (2015). Bolsista de Doutorado da Fundação para a Ciência e a Tecnologia – FCT. Lattes: [http://lattes.cnpq.br/1894712298793127]. ORCID: [http://orcid.org/0000-0003-0400-1273]. DOI: [https://doi.org/10.54415/rbccrim.v191in.%20191.128]. tuliofxj@gmail.com

Recebido em: 23.02.2022

Aprovado em: 08.04.2022

Última versão do autor: 18.04.2022

ÁREAS DO DIREITO: Penal; Tributário

RESUMO: O presente artigo objetiva responder aos seguintes questionamentos: seria cabível o acordo de não persecução penal (ANPP) aos crimes tributários? Se sim, seria possível ou obrigatória a estipulação da cláusula de reparação do dano (Art. 28-A, CPP)? Essas indagações se colocam em função da expressa previsão de que o pagamento integral do tributo é causa de extinção da punibilidade, podendo representar, portanto, um óbice à celebração do acordo neste âmbito ou, ao menos, à imposição do cumprimento desta cláusula. Para responder a esses questionamentos, faremos inicialmente um breve estudo doutrinário acerca dos crimes tributários, gênero no qual incluímos não apenas os delitos

ABSTRACT: This article aims to answer the following questions: would the non-prosecution agreement (NPA) be admissible in tax crimes? If so, would the compensation clause be possible or even mandatory in these cases? These inquiries arise due to the express legal provision that full payment of the tax leads to dismiss the charges and might represent an obstacle to the conclusion of the agreement in this scope or, at least, to the imposition of this clause. Looking to answer these questions, we will initially analyze tax crimes, a genre in which we include not only the crimes provided by Law 8.137/1990, but also the social security crimes of Arts. 168-A and 337-A CP and tax evasion of Art. 334 CP.

JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 191. ano 30. p. 121-174. São Paulo: Ed. RT, jul./ago 2022.

DOI: [https://doi.org/10.54415/rbccrim.v191in.%20191.128].

tipificados pela Lei 8.137/1990, mas também os crimes previdenciários dos Arts. 168-A e 337-A e o descaminho, previsto pelo Art. 334, todos do CP. Posteriormente, analisaremos os fundamentos, procedimentos, requisitos e condições do ANPP, com especial destaque à previsão do Art. 28-A, I, CPP, que diz respeito à reparação do dano. A partir de uma metodologia dedutiva, demonstraremos, ao final do trabalho, que apesar de cabível, o ANPP, aos presentes delitos, não pode ser imposta, nestes casos, a condição de pagamento integral do tributo, sendo possível, mas não obrigatório, o ajuste para pagamento parcial e/ou a termo.

PALAVRAS-CHAVE: Acordo de não persecução penal – Reparação do dano – Sonegação fiscal – Crimes previdenciários – Descaminho.

Subsequently, we will analyze the foundations, procedures, requirements and conditions of the NPA, with special emphasis on the provision of Art. 28-A, I, CPP, which concerns the compensation clause. From a deductive methodology, we will demonstrate, at the end of the paper, that the NPA is applicable to the present crimes, but full payment of taxes cannot be imposed as a condition in these cases, being possible, but not mandatory, an adjustment for partial and/or forward payment.

KEYWORDS: Non-prosecution agreement – Compensation for damages – Tax evasion – Social security crimes – Tax crimes.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Dos efeitos do parcelamento e pagamento da dívida nos crimes tributários. 3. Acordo de não persecução penal. 4. Acordo de não persecução penal em crimes tributários. 5. Considerações finais. 6. Referências. Jurisprudência.

1. INTRODUÇÃO

A Lei 13.964/2019, popularmente conhecida como “Lei Anticrime”, introduziu profundas modificações no ordenamento jurídico penal e processual penal brasileiro. Dentre essas alterações, fora acrescido no Código de Processo Penal, o Art. 28-A, que versa sobre o chamado *acordo de não persecução penal* (ANPP), instrumento de justiça penal negocial através do qual o Acusado, desde que preenchidos determinados requisitos e almejando evitar o oferecimento da denúncia e uma possível futura condenação, firma, com o Ministério Público, o compromisso de cumprir certas condições, para ver extinta sua punibilidade¹.

Sem desconsiderar a relevância de outras inúmeras questões levantadas por esse instituto, centrar-nos-emos, no presente trabalho, na sua aplicação concreta a um específico gênero de crimes, qual seja, o dos crimes tributários. Conforme

-
1. MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; SAAD, Marta. Acordo de não persecução penal: desafios já diagnosticados da reforma trazida pela Lei n. 13.964/2019. In: SALGADO, Daniel de Resende; KIRCHER, Luis Felipe Schneider; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de (Coords.). *Justiça Consensual: acordos penais, cíveis e administrativos*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022. p. 398.

demonstraremos em pormenor, ao longo do artigo, ainda que restem controvérsias acerca de sua natureza jurídica, do limite temporal para tanto e de sua extensão para determinados crimes em especial, é hoje cediço na doutrina e jurisprudência, gozando, inclusive, de amparo legal, que o pagamento integral do tributo é causa de extinção da punibilidade do agente e que a mera adesão a programa de parcelamento do débito suspende a pretensão punitiva do Estado.

A pergunta que se coloca, porém, e que justifica a presente investigação, é a de como conciliar esse entendimento consolidado com a literalidade do Art. 28-A, I, do CPP, que prevê como uma das condições a serem cumpridas, pelo Acusado, para a celebração do acordo, a reparação integral do dano, salvo na impossibilidade de o fazer. Seria esse dispositivo um óbice à aplicação do ANPP aos crimes tributários? Poder-se-ia abstrair da condição em comento? Como conciliar esses dois institutos que, à primeira vista, poderiam ser benéficos ao Réu mas contraditórios entre si?

Para responder a essas indagações, abordaremos, inicialmente, os chamados *crimes tributários*, gênero no qual englobamos não apenas as tipificações previstas pela Lei 8.137/1990, mas também os crimes previdenciários dos Arts. 168-A e 337-A e o descaminho, do Art. 334, todos do Código Penal. Para além de demonstrar as razões dogmáticas e político criminais que justificariam este tratamento conjunto e isonômico, daremos especial enfoque, no primeiro tópico, à evolução legislativa e jurisprudencial acerca dos efeitos gerados na punibilidade do agente, pelo parcelamento e pagamento da dívida tributária em questão.

Posteriormente, analisaremos em pormenor os fundamentos, procedimentos, requisitos e condições a serem impostas no âmbito do acordo de não persecução penal, com destaque, como é evidente, à controvertida condição de reparação do dano e seu eventual caráter de obrigatoriedade. Conforme demonstraremos, essa cláusula muitas vezes é invocada como empecilho ao oferecimento do acordo em crimes tributários, gerando, em todo caso, dúvidas e consequente insegurança jurídica.

Com emprego da metodologia dedutiva e partir das premissas gerais alcançadas nos dois primeiros tópicos, buscaremos responder, na parte derradeira do artigo, os seguintes questionamentos: (i) seria admissível o ANPP nos crimes tributários? (ii) em caso de resposta positiva, haveria possibilidade de inclusão de uma cláusula de reparação integral do dano, nestes casos? Seria ela obrigatória?

Ao final da investigação e em resposta a essas indagações, demonstraremos que, a despeito de serem plenamente admissíveis os acordos de não persecução penal para os crimes em comento (ressalvadas, é claro, hipóteses excepcionais nas quais os requisitos não se mostrem preenchidos), o pagamento da integralidade

do tributo e até mesmo a adesão a programa de parcelamento não podem ser consideradas cláusulas possíveis e muito menos obrigatórias para sua celebração, sendo *admissíveis*, contudo, ajustes para pagamentos parciais e/ou à prazo.

2. DOS EFEITOS DO PARCELAMENTO E PAGAMENTO DA DÍVIDA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A captação de recursos materiais é de fundamental importância para os Estados, para que estes possam manter sua estrutura e disponibilizar aos cidadãos, os serviços públicos que lhe competem, visando alcançar, ainda, os objetivos fundamentais do Estado, que no caso do Brasil, estão inseridos na Constituição Federal, em seu Art. 3^o²⁻³. Sendo os tributos o principal suporte das finanças públicas⁴⁻⁵,

2. “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: 26.01.2022).
3. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 39.
4. Neste sentido, falando porém em “impostos” e não em “tributos”: SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Almedina, 2021. p. 24. No ordenamento jurídico brasileiro, o conceito de *tributo* é dado pelo Art. 3º do CTN, assim entendida “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm]. Acesso em: 26.01.2021). *Imposto*, por sua vez, apesar de sua proximidade léxica para com o conceito supramencionado, é considerado pela legislação nacional como uma espécie de tributo, previsto pelo Art. 16 do CTN como aquele “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm]. Acesso em: 26.01.2021). Sobre essa questão, conferir com detalhes em: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 39.
5. Kiyoshi Harada explica que, antigamente, os Estados também faziam uso de outros meios para fazer face às despesas necessárias para o cumprimento de suas finalidades,

o Estado acaba por fazer uso do direito penal, como seu instrumento mais contundente, para a tutela da ordem tributária e consequente forma de auferir os recursos necessários para a realização das atividades dirigidas às necessidades sociais⁶. A identificação, porém, de qual seria o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é questão bem mais controvertida do que parece.

Conforme classificação apontada por Marcelo Almeida Ruivo, podemos observar ao menos quatro hipóteses⁷⁻⁸: a primeira delas, a (i) *ordem tributária*⁹,

tais como guerras de conquista e extorsões de outros povos. Contudo, “com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.” (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. 2021. Ebook. n. p., cap. 8, s. 8.1).

6. PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 270.
7. RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 438-444.
8. Conforme bem constata Carlos Martínez-Buján Pérez, as propostas relacionadas ao bem jurídico tutelado pelos crimes tributários podem ser classificadas em dois grandes grupos, quais sejam, (i) aquelas de orientação *patrimonial*, aparentemente majoritárias na Espanha, e as (ii) de orientação *funcional*, que buscam identificar o bem jurídico a partir das funções a serem exercidas pelo tributo na sociedade. Cf. detalhadamente em: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa: parte especial*. 6. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019. p. 661-666. Uma síntese das principais propostas no direito comparado também pode ser encontrada em: SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: IDPEE. *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. v. 3. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. p. 295 e ss.
9. “Podemos dizer, portanto, que a ordem tributária consiste na tributação organizada e aplicada à luz de princípios como o da capacidade contributiva e o da capacidade colaborativa, da igualdade e da solidariedade, para, respeitadas as decisões políticas estampadas na legislação tributária quanto à distribuição da carga tributária e a participação de cada qual, prover os recursos necessários para que o estado realize as políticas públicas. Cada obrigado deve conformar sua conduta à legislação, cumprindo suas obrigações tributárias, tanto as principais de prestar dinheiro, como as instrumentais ou formais de colaborar com a Administração mediante a elaboração de controles, a

adotada pela doutrina amplamente majoritária, sustenta que não se busca garantir a efetividade da arrecadação, por si só, mas sim, das normas que regem a arrecadação de tributos no país, englobando, inclusive, a extrafiscalidade¹⁰.

Outra concepção, um pouco mais restrita, entende que o bem jurídico tutelado seria a (ii) *integridade do erário público ou da fazenda pública*, entendida de maneira supraindividual e institucional, com vistas à proteção da “política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades”¹¹.

A terceira hipótese seria a do bem jurídico (iii) *arrecadação tributária*, definida como um “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implementação das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais”¹².

Finalmente, propõe-se também que os crimes tributários tutelariam, conjuntamente, (iv) a *receita tributária e a verdade informacional*. Neste sentido, conforme explica Marcelo Ruivo, ao analisar o delito de sonegação fiscal e acompanhando a jurisprudência do STF¹³, entende-se que este delito não desvaloraria

emissão de documentos, a facilitação de informação e o auxílio à arrecadação, dentre outras condutas do interesse da administração tributária.” (PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 24-25).

10. ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.1.4. Neste sentido, também, ao tratar do crime de descaminho, explica José Paulo Baltazar Júnior: “Com efeito, embora arrolado no CP entre os crimes contra a administração pública, atenta contra a ordem tributária, na medida em que se configura pela ilusão do direito ou imposto devido por entrada, saída ou consumo de mercadoria, configurando uma infração penal tributária aduaneira. Em verdade, então, o descaminho é o mais antigo dos crimes contra a ordem tributária.” (BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 353).
11. PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 265.
12. SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 188.
13. Por todos: STF ARE 999425 RG. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 02.03.2017. Data de Publicação: 16.03.2017.

um mero inadimplemento, exigindo-se também a fraude nas declarações prestadas pelo contribuinte¹⁴.

Ainda que não seja o objetivo central do presente trabalho, cumpre-nos salientar que, sem nos afastar em demasia de algumas das propostas supra-mencionadas, sustentamos que há, nos crimes tributários, assim como na generalidade dos crimes econômicos¹⁵⁻¹⁶, bens jurídicos tutelados de forma *imediata* e *mediata*¹⁷. Mediatemente, identifica-se como bem jurídico tutelado, de natureza

14. RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 442.
15. Muitas são as propostas de definição do que se deva entender por *crimes econômicos*. Em breve síntese, podemos identificar uma (i) *concepção restritiva*, que sustenta que eles seriam aqueles cometidos em desfavor da ordem econômica, correspondendo esta última ao “interesse do Estado na conservação de sua capacidade produtora para o cumprimento de sua tarefa e na conservação da ordem legal da economia tanto em seu conjunto, como em suas ordenações parciais, e entendido como interesse do indivíduo em participar nos bens de consumo e no desenvolvimento de uma atividade adequada a sua vontade profissional de atuação e lucro.” (SCHMIDT apud BAJO FERNÁNDEZ, 1973, p. 96). Por sua vez, a partir de uma (ii) *concepção intermediária*, os delitos econômicos podem ser entendidos como as ações puníveis penal e administrativamente, cometidas no âmbito da vida econômica ou com ela estreitamente relacionadas. Seria um conceito próximo ao de *criminalidade empresarial*, a qual teria como traço diferenciador o fato de ser cometida a partir de uma empresa. Neste sentido, por todos: SCHÜNEMANN, Bernd. Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Madrid, v. 41, n. 2, maio-ago. 1988. p. 529. Por fim, em uma (iii) *concepção ampla*, pode-se entender que o direito penal econômico deveria englobar as transgressões inseridas no “direito administrativo econômico”, que tutela as atividades de regulação e intervenção do Estado na economia, e também os crimes que violem bens jurídicos supraindividuais relacionados à vida econômica e o tipos penais do “direito penal patrimonial clássico”, quando praticados contra bens jurídicos coletivos ou constituam abuso de medidas e instrumentos da vida econômica. Neste sentido, por todos: TIEDEMANN, Klaus. El concepto de derecho economico, de derecho penal economico y de delito economico. *Revista chilena de derecho*, v. 10, n. 1, 1983. p. 61-62.
16. Para uma análise pormenorizada da gênese e desenvolvimento do chamado *direito penal econômico*, vide: RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito penal econômico: uma política criminal na era compliance*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2020. p. 44-50.
17. “Esta última noción [bien jurídico inmediato] sirve para reflejar la institución del bien jurídico protegido en sentido técnico, en tanto que elemento básico de todo delito. Por el contrario, la noción de bien jurídico mediato posee un significado diferente, que se vincula al más amplio concepto de ‘ratio legis’ o ‘finalidad objetiva de la norma’ y que,

supraindividual, a *fazenda pública*, aqui entendida como a atividade financeira do Estado, realizada no âmbito da ordem pública econômica, englobando ingressos e gastos públicos para a consecução de suas atividades. Ressalta-se que, conforme exposto anteriormente, trata-se de bem jurídico inapto a ser lesionado ou colocado em perigo, assumindo o papel de justificação da intervenção penal na matéria¹⁸.

Imediatamente, entendemos que os crimes tributários tutelam a *correta determinação do quantum debeatur e a receita tributária*. Conforme sintetiza Ferré Olivé, a obrigação tributária surge da existência de uma lei criando determinado tributo e estipulando seus pressupostos, seguida da ocorrência do fato gerador. É a partir deste momento que se inicia uma série de etapas no procedimento tributário para a *liquidação do tributo*, ou seja, para a determinação do valor a ser recolhido¹⁹. Conforme se nota, muito antes de afetarem uma parcela do patrimônio público através do não recolhimento, as condutas que visam suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social o fazem a partir da afetação da *verdade informacional*, utilizando-se da terminologia empregada por Marcelo Ruivo²⁰. Ao contrário, porém, do brilhante entendimento de Ferré Olivé²¹, entendemos que não se pode abstrair por completo da vertente *patrimonial*, vez que a tutela penal do bom funcionamento do sistema tributário, através de informações corretas e precisa liquidação dos valores pelo contribuinte, só é legítima se considerada o fim da arrecadação voltado à consecução das finalidades do Estado.

dicho sintéticamente, expresa las razones o motivos que conducen al legislador penal a criminalizar un determinado comportamiento. Por tanto, aunque en algunos casos el contenido de ambas nociones pueda coincidir, conviene dejar claro que en otros casos ello no sucede así y que, desde luego, ambas nociones deben ser siempre conceptualmente deslindadas. En efecto, el bien jurídico técnicamente tutelado por una determinada norma penal no tiene por qué identificarse con la finalidad última perseguida por el legislador cuando se decidió a crear dicha norma.” (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa*: parte especial. 6. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019. p. 147-148).

18. Neste sentido: FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Penal México*, n. 7, set. 2014-fev. 2015. p. 85-87.
19. Ibidem, p. 88.
20. RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 441 e ss.
21. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Penal México*, n. 7, set. 2014-fev. 2015, p. 89.

Superada a questão do bem jurídico, cumpre-nos identificar quais seriam os delitos passíveis de serem considerados como *crimes tributários*. A primeira e mais evidente resposta é a das condutas tipificadas na Lei 8.137/1990, especialmente nos Arts. 1º e 2º, que tratam da *sonegação fiscal*²². Conforme aponta

22. “CAPÍTULO I. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Seção I. Dos crimes praticados por particulares. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. Seção II. Dos crimes praticados por funcionários públicos. Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I): I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.” (BRASIL. Lei nº 8.137,

Marina Araújo, trata-se de ilícito tipificado criminalmente no ordenamento jurídico brasileiro desde a Lei 4.729/1965²³, na qual a fraude ou ardil eram considerados elementos intrínsecos do tipo²⁴. Nessa exordial legislação, o crime, previsto no Art. 1º, era de *mera conduta*, não se exigindo a efetiva redução da arrecadação para sua consumação²⁵.

Significativa alteração fora observada, porém, com a aprovação da já mencionada Lei 8.137/1990, que atualmente prevê o crime em comento. As condutas tipificadas pelo Art. 1º são aquelas que representam a sonegação fiscal *stricto sensu*, englobando a supressão e redução de tributos através de condutas fraudulentas ou ardilosas. Em sendo *crimes materiais*, pressupõem diminuição ou extinção do tributo exigido, através das modalidades de ação e omissão previstas nos incisos I a V, todas elas exigindo o dolo do agente, para sua configuração²⁶⁻²⁷.

Também prevendo um crime doloso, (e exigindo, inclusive, na modalidade do inciso I, um dolo específico do agente), o Art. 2º descreve, em seus incisos,

de 27 de dezembro de 1990: define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/8137.htm]. Acesso em: 06.01.2021).

23. Cf. detalhadamente em: BRASIL. Lei nº 4.729/65: define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm]. Acesso em 27.01.2022.
24. ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.1.1.
25. CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 238-239.
26. ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.1.5.
27. Vale mencionar ainda, que o parágrafo único do Artigo em questão traz uma criminalização de contestada legitimidade. Neste sentido: “Entende-se que não há legitimidade para que o Estado criminalize a não entrega de documentos. Não há obrigatoriedade no país de se fazer prova contra si mesmo. O princípio do *nemo tenetur se detegere*, abrigado pelo sistema jurídico penal brasileiro, impede a criminalização do exercício de um direito. Se há o direito a não fazer prova e, portanto, não entregar o que quer que seja, não pode essa conduta ser criminalizada.” (ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.1.5).

condutas que configuram crimes formais e de menor reprovabilidade, ao ver do legislador²⁸. Para Marcelo Ruivo, a razão pela qual as penas mínimas e máximas seriam substancialmente menores do que as do Art. 1º seria o fato de se tratar de crimes de *dano* ou *perigo de dano* ao bem jurídico *verdade informacional* e de *perigo de dano à receita tributária*²⁹.

A despeito de não estarem inseridos na Lei em comento, que versa sobre os crimes contra a ordem tributária, os tipos penais dos Arts. 168-A e 337-A CP, que dispõem sobre a *apropriação indébita previdenciária*³⁰ e a *sonegação de contribuição previdenciária*³¹, possuem natureza, objeto e processamento muito próximos aos daqueles, o que justificaria, ao ver da doutrina majoritária, uma aproximação entre eles³²⁻³³.

28. Ibidem, cap. 2, s. 2.1.5.

29. RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 445.

30. “Apropriação indébita previdenciária. Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.” (BRASIL. *Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940*: Código Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm]. Acesso em: 06.01.2022).

31. “Sonegação de contribuição previdenciária. Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.” (BRASIL. *Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940*: Código Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm]. Acesso em: 06.01.2022).

32. Neste sentido, por todos: ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.).

Ao tratar da tipicidade objetiva do crime do Art. 168-A, Luciano Anderson de Souza explica que existem quatro modalidades criminosas distintas, sendo elas: i) a do *caput*, de deixar de repassar, o substituto tributário, as contribuições recolhidas; ii) a do § 1º, I, de deixar de recolher as contribuições descontadas; iii) a do § 1º, II, de deixar de recolher as contribuições devidas; iv) a do § 1º, III, de deixar de pagar benefício recebido pelo INSS, tendo, essas três últimas modalidades, como sujeito ativo, o titular da firma individual³⁴.

Por sua vez, o delito de *sonegação de contribuição previdenciária*, o qual, a despeito do silêncio legislativo após a aprovação da Lei 9.983/2000, somente pode ser praticado por “titular da firma individual, comerciante, industrial ou administrador do negócio”³⁵, é composto de um tipo misto alternativo, com dois núcleos (“suprimir” ou “reduzir”) e cujos modos de execução são trazidos pelos incisos I a III. Vale mencionar ainda, que só é tipificada penalmente a sonegação dolosa, não havendo previsão da modalidade culposa³⁶.

Segundo Bitencourt, o delito de *apropriação indébita previdenciária* visa tutelar “as fontes de custeio da seguridade social, particularmente os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 CF)”³⁷. O mesmo se diga com relação ao delito de *sonegação de contribuição previdenciária*, acrescentando-se,

Direito penal econômico, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.2.1; RASSI, João Daniel. Comentários ao Art. 337-A. In: SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. p. 1169.

33. Aliás, no que toca ao delito de *sonegação de contribuição previdenciária*, destaca Luciano Anderson de Souza: “O crime de sonegação de contribuição previdenciária consiste em *crime tributário*, conforme os núcleos do tipo (os verbos ‘suprimir’ ou ‘reduzir’) claramente o demonstram, do mesmo modo que a disciplina benéfica estabelecida, tanto no Código Penal e legislação tributária extravagante como nos sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais. Em outros termos, o regramento jurídico do delito em análise é inequivocamente penal tributário.” (SOUZA, Luciano Anderson. *Direito penal: parte especial* – arts. 312 a 359-H do CP. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 5. *Ebook*. n. p., cap. 32, s. 32.1).
34. SOUZA, Luciano Anderson de. *Direito penal: parte especial* – arts. 155 a 234-B do CP. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 3. *Ebook*. n. p., cap. 11, s. 11.3 e 11.4.
35. SOUZA, Luciano Anderson. *Direito penal: parte especial* – arts. 312 a 359-H do CP. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 5. *Ebook*. cap. 32, s. 32.3.
36. *Ibidem*, cap. 32, s. 32.4.
37. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial* – dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3. p. 256.

ainda, que essa norma também visa tutelar, cumulativamente, o patrimônio público da previdência social³⁸. Ao nosso entender, no que toca a este último, também não pode deixar de ser considerado como bem jurídico tutelado a *correta determinação do quantum debeatur*, a qual é afetada pelas omissões informacionais descritas nos incisos.

Outro delito que possui inegável proximidade aos crimes em comento é o do Art. 334 CP, que versa sobre o *descaminho*³⁹. A despeito de sua localização no Código Penal, entre os *crimes contra a administração pública*, a doutrina costuma apontar que com ele se busca, na verdade, a tutela do mesmo bem jurídico que o dos crimes tributários. Para Luciano Anderson de Souza, por exemplo, este seria a *ordem tributária*, “bem jurídico supraindividual voltado à atividade de arrecadação e gestão de gastos públicos”⁴⁰. Segundo o autor, refere-se à supressão ou redução, mediante fraude, de imposto de importação, de exportação e de IPI e ICMS, quando estes se referirem à entrada e saída de mercadorias⁴¹.

Sem nos apartarmos em demasia desse entendimento, nos parece que, assim como já salientado para os crimes da Lei 8.147/1990 e para os crimes previdenciários,

38. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial – crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. v. 5, p. 307.

39. “Descaminho. Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. § 1º Incorre na mesma pena quem: I – pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; II – pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; III – vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; IV – adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. § 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. § 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.” (BRASIL. *Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940*: Código Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm]. Acesso em: 06.01.2022).

40. SOUZA, Luciano Anderson. *Direito penal: parte especial – arts. 312 a 359-H do CP*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 5. *Ebook*. n. p., cap. 27, s. 27.2.

41. *Ibidem*, cap. 27, s. 27.4.

o tipo de descaminho visa tutelar, mediatamente, a fazenda pública, e de maneira imediata, a correta aferição do *quantum debeatur* e a receita tributária.

Em suma, portanto, pelas razões expostas até aqui, podemos considerar como *crimes tributários em sentido amplo*, a *sonegação fiscal*, prevista nos Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, o *descaminho*, previsto no Art. 334 do CP, a *apropriação indébita previdenciária*, do Art. 168-A do CP e a *sonegação de contribuição previdenciária*, tipificada pelo Art. 337-A do CP.

No que tange, porém, aos objetivos específicos do presente trabalho, e sem desconsiderar a relevância de inúmeras outras controvérsias pontuais de cada um destes delitos, cumpre-nos analisar a questão específica dos efeitos do parcelamento e/ou pagamento, nomeadamente no que se refere à uma possível extinção da punibilidade deles decorrente.

Observa-se, de pronto, que o sistema penal-tributário nacional, desde suas primeiras leis, previu formas de extinção da punibilidade para agentes que efetuassem o pagamento do crédito tributário. É bem verdade, porém, que inúmeras modificações legislativas foram ocorrendo ao longo dos anos⁴², gerando inegável insegurança em contribuintes, acusados e operadores do direito.

Explicando esse longo e sinuoso percurso histórico, Hugo de Brito Machado destaca que a Lei 4.729/1965, que instituiu o delito de sonegação fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, dispunha que a extinção da punibilidade se daria com o recolhimento do tributo devido, “antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”⁴³. Desta feita, era a denúncia espontânea da infração, tal como prevista no Art. 138 do CTN⁴⁴, que extinguiu a punibilidade do agente, havendo perfeita coerência entre as disposições legais⁴⁵.

42. CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 239.

43. BRASIL. *Lei nº 4.729/65*: define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm]. Acesso em: 27.01.2022.

44. “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito

O Decreto-Lei 157/1967 apresentou pequenas alterações no regime até então vigente, modificando o marco temporal de admissibilidade do pagamento para fins de extinção da punibilidade – podia ser feito até logo depois da decisão administrativa de primeira instância, bastando, inclusive, para estes fins, o depósito da quantia –, bem como estendendo essa possibilidade para crimes que não os previstos na Lei 4.729, passando a englobar, portanto, o contrabando e o descaminho⁴⁶. Essa abrangência, porém, foi novamente reduzida com a Lei 6.910/1980⁴⁷⁻⁴⁸.

Aprovada a Lei 8.137/1990⁴⁹, o limite temporal supramencionado passou a ser o do recebimento da denúncia. Contudo, seu Art. 14, que previa essa possibilidade, foi revogado pela Lei 8.383/1991⁵⁰, deixando de haver, durante um curto período de tempo, a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo⁵¹⁻⁵².

tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm]. Acesso em: 26.01.2021).

45. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 383.
46. BRASIL. *Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967*: concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: [www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-157-10-fevereiro-1967-375813-publicacaooriginal-1-pe.html]. Acesso em: 27.01.2022.
47. BRASIL. *Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980*: restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L6910.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%206.910%2C%20DE%2013,aplica%C3%A7%C3%A3o%20do%20disposto%20no%20art.&text=729%2C%20de%2014%20de%20julho,de%2019%20dezembro%20de%201978]. Acesso em: 27.01.2022.
48. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 383-384.
49. BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*: define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm]. Acesso em: 06.01.2021.
50. BRASIL. *Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991*: institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm]. Acesso em: 27.01.2022.
51. CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 240.

Em 1995⁵³, com a aprovação da Lei 9.249⁵⁴, reestabelecia-se, conforme previsão do Art. 34, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, desde que este ocorresse *antes do recebimento da denúncia*. Contudo, com a instituição dos Refis pela Lei 9.964/2000⁵⁵, o parcelamento da dívida tributária passou a ser causa de suspensão da pretensão punitiva, desde

-
52. Há posicionamentos discrepantes na doutrina, a respeito deste lapso temporal. Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, foi um período de *terrorismo fiscal*. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 385. Por sua vez, Rui Stoco e Tatiana Stoco entendem que, se por um lado, se contribuiu para um excessivo aumento de processos judiciais em trâmite, por outro, houve coerência e acerto legislativo na supressão da medida. Isso porque, ao se dar prevalência ao bem-jurídico imediatamente protegido, qual seja, o crédito tributário, abstraindo-se daqueles que, em tese, seriam mediamente tutelados (a fé pública e a administração pública), o direito penal acabava por se tornar “veículo espúrio e mero cobrador de tributos, de modo que apenas os remissos incorreriam nas sanções da lei penal”. Em último termo, estaríamos, segundo os autores, diante de uma prisão por dívida, expressamente vedada pela CF. Cf. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016. p. 175.
53. Antes, a Lei 8.696/1993 previa, em sua redação original, o reestabelecimento do pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade, previsão essa contida no Art. 3º da normativa. Contudo, o artigo fora vetado pelo Presidente da República. Cf. detalhadamente em: MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 385-386.
54. BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*: altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm]. Acesso em: 27.01.2022.
55. “Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.” (BRASIL. *Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000*: institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844,

que a adesão ao parcelamento tivesse ocorrido em momento anterior ao oferecimento da denúncia. Uma vez finalizado o pagamento parcelado, estaria extinta a pretensão punitiva em relação aos crimes tributários⁵⁶⁻⁵⁷.

Com o advento da Lei 10.684/2003⁵⁸, o marco temporal previamente estipulado para o parcelamento, para que este fosse apto a suspender a pretensão punitiva, fora abolido, passando a ser admitido independentemente do momento em que ocorresse a adesão ao programa⁵⁹. Este já era, inclusive, segundo Hugo

de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm]. Acesso em: 27.01.2022).

56. CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 239-240.
57. É importante salientar que, para parcela da doutrina, o parcelamento da dívida já seria, por si só, causa de extinção da punibilidade e não de mera suspensão da pretensão punitiva. Neste sentido, por todos: “Segundo nosso entendimento, por caracterizar novação, deveria atuar como liquidação do crédito tributário, surgindo outra dívida do contribuinte, posto que a dívida fiscal se renova com o parcelamento e passa a constituir para o Poder Público crédito tributário diverso daquele que constava da Certidão da Dívida Ativa ou título executivo. [...] Essa razão pela qual, segundo nosso entendimento, formalizado o acordo com a subscrição do termo respectivo e o pagamento da primeira parcela antes da denúncia, extingue-se a punibilidade, independentemente do pagamento das demais, considerando que a dívida anterior, originada da conduta prevista como crime, desapareceu com a novação e com ela feneceu a possibilidade de punir.” (STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016. p. 180-181).
58. “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.” (BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003: altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm]. Acesso em: 27.01.2021).
59. Carvalho e Bueno destacam, inclusive, que redação semelhante fora adotada pela Lei 11.941/2009, que instituiu o chamado *Refis da Crise*. Vide: CARVALHO, Cristiano Rosa

de Brito Machado, o entendimento adotado pelo STF em alguns casos isolados, mesmo antes da aprovação da Lei. Com esta, porém, a questão fora pacificada por algum tempo⁶⁰.

Contudo, em 2011, fora aprovada a Lei 12.382⁶¹, a qual, alterando a Lei 9.430/1996, novamente inseriu o marco temporal do recebimento da denúncia, instando-se, uma vez mais, a controvérsia a respeito do momento limite para parcelamento e/ou pagamento do tributo, para que este seja apto a suspender a pretensão punitiva ou extinguir a punibilidade do agente.

Há entendimentos doutrinários no sentido de que o pagamento integral do tributo somente teria o condão de extinguir a punibilidade do agente, quando realizado antes do recebimento da denúncia ou, em caso de quitação posterior a pedido de parcelamento, quando este último tiver sido formalizado antes do recebimento da denúncia⁶².

de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 240.

60. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 387.

61. “Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º: ‘Art. 83. [...] § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento [...]’” (BRASIL. *Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011: dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010*. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm]. Acesso em: 27.01.2022).

62. Neste sentido, por todos: LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação criminal especial comentada: volume único*. 8. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. p. 299-308.

Para outra corrente doutrinária, ressalvada a hipótese de pedido de parcelamento formalizado no âmbito de vigência da Lei 11.941/2009 “(incluídos aqueles parcelados por meio da Lei nº 12.996/14, que reabriu o prazo para a adesão ao parcelamento)”, a suspensão da pretensão punitiva somente se dará quando adotada “qualquer espécie de parcelamento dos tributos, quer seja vinculado a programas especiais de parcelamento, ou seja pela adoção de métodos ordinários de quitação parcelada da dívida tributária”, desde que em momento anterior ao recebimento da denúncia criminal. Por sua vez, o pagamento integral do tributo, ainda que após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, seria causa a extinção da punibilidade do agente⁶³.

Uma vez não tendo havido, porém, revogação expressa da normativa anterior⁶⁴, qual seja, do Art. 9º da Lei 10.684/2003, parece-nos mais acertado o entendimento de que, tanto o parcelamento da dívida, quanto o pagamento integral do tributo, têm o condão de, respectivamente, suspender a pretensão punitiva e extinguir a punibilidade do agente, independentemente do momento em que ocorram. Este foi, inclusive, o posicionamento adotado nos mais recentes julgados proferidos pelo STJ e pelo STF na matéria⁶⁵, havendo, apenas, controvérsias entre doutrina e jurisprudência, a respeito da possibilidade de extinção pelo pagamento após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória⁶⁶.

63. CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 241-242.

64. “Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.” (BRASIL. *Lei Complementar nº 95, de 25 de fevereiro de 1998*: Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp95.htm]. Acesso em: 28.01.2022).

65. STF. HC 116.828/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Data de Julgamento: 13.08.2013. Data de Publicação: 16.10.2013; STJ. HC 362.478/SP. Rel. Min. Jorge Mussi. Quinta Turma. Data de julgamento: 14.09.2017. Data de Publicação: 20.09.2017; STF. HC 85.048/RS. Rel. Min. Cezar Peluso. Primeira Turma. Data de Julgamento: 30.05.2006. Data de Publicação: 01.09.2006.

66. Frise-se que, para Rui Stoco e Tatiana Stoco, a extinção da punibilidade poderá ocorrer a qualquer momento, desde que antes do trânsito em julgado, no mesmo sentido que o supramencionado HC 116828, julgado pela 1ª Turma do STF. Cf. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson

No que toca aos *crimes previdenciários*, quais sejam, aqueles previstos pelos Arts. 168-A e 337-A CP, é importante mencionar que há expressa previsão da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento da contribuição. Exige-se, porém, para tanto, a confissão espontânea do agente⁶⁷ e a prestação de informações corretas à autoridade competente⁶⁸.

As controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas ao limite temporal para pagamento da dívida ou parcelamento também são aqui observadas. Para Luciano Anderson de Souza, por exemplo, na *apropriação indébita previdenciária*, i) se houver pagamento antes do início da ação fiscal, será extinta a punibilidade; ii) se o pagamento for posterior a ela, mas antes do oferecimento da denúncia e forem preenchidas as demais condições dos §§ 3º e 4º do Art. 168-A, aplica-se o perdão judicial ou há aplicação isolada de multa; iii) se o pagamento for posterior ao oferecimento e anterior ao recebimento da denúncia, configura-se arrendimento posterior e consequente causa de diminuição da pena, nos

Reuters Brasil, 2016. p. 216-217. Sustentamos, porém, que uma vez considerado não haver marco temporal para pagamento ou parcelamento, para que estes operem, respectivamente, a extinção da punibilidade ou suspensão da pretensão punitiva/executória, não há impeditivos legais ou argumentativos para que estes ocorram também após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Em sentido semelhante, cf. DAVID, Décio Franco. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 393-394; MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 388.

67. Explica Bitencourt que a confissão supramencionada é da dívida e não do crime, sob pena de violação da presunção de inocência. Vide: BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial – dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3. p. 260.

68. “Art. 168-A. [...] § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”. Ainda: “Art. 337-A. [...] § 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.” (BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*: define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm]. Acesso em: 06.01.2021).

termos do Art. 16 do CP; e iv) se for posterior ao recebimento da denúncia, poderá ter cabimento a atenuante genérica do art. 65, III, “b”, CP⁶⁹.

No caso do delito de *sonegação de contribuição previdenciária*, a situação é ainda mais complexa. Observa-se que, ao contrário do Art. 168-A, não há menção expressa à necessidade de pagamento. No § 1º, há previsão da extinção da punibilidade, desde que o agente tão somente declare, confesse a dívida e preste as informações corretas à Previdência, antes da ação fiscal. Vale mencionar que no âmbito do perdão judicial do § 2º, havia previsão, no Projeto de Lei, da necessidade de pagamento da contribuição, a qual fora objeto de veto. Para Bitencourt, a despeito de outras possíveis interpretações, há que se aplicar uma *analogia in bonam partem*, havendo que se admitir o reconhecimento da extinção da punibilidade nestes crimes, com base no art. 34 da Lei 9.249/1995⁷⁰.

Igualmente, para Paulo Busato, por se tratar de delito de natureza eminentemente tributária, deve-lhe ser aplicado tratamento isonômico para com os demais delitos deste gênero, salientando, porém, o autor, que ao seu ver, não se trata de causa de extinção da punibilidade, mas sim, uma espécie de “arrependimento posterior” que se converteria em “impeditivo de prosseguimento da instância persecutória”⁷¹. É interessante observar que, no caso do 168-A, qual seja, de *apropriação indébita previdenciária*, o autor sustenta que o pagamento da contribuição, juntamente com os demais requisitos previstos pelo § 2º, têm a consequência de extinção da própria pretensão de punibilidade, sendo uma exclusão do próprio crime⁷².

Para Marina Coelho Araújo, apesar da previsão legal exigir que essas obrigações sejam cumpridas antes do início da ação fiscal, teria cabimento para estes tipos penais, em respeito à isonomia, o já analisado Art. 34 da Lei 9.249/1995, que permitiria o pagamento até o recebimento da denúncia⁷³.

69. SOUZA, Luciano Anderson de. *Direito penal: parte especial* – arts. 155 a 234-B do CP. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 3. *Ebook*. n. p., cap. 11, s. 11.7.

70. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial* – crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. v. 5. p. 312-313.

71. BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte especial* 2. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3. p. 677-679.

72. BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte especial* 1. São Paulo: Atlas, 2014. p. 532.

73. ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.2.3. No mesmo sentido:

Na mesma linha que Rui Stoco e Tatiana Stoco, porém, entendemos que, a despeito das previsões contidas nos respectivos artigos do Código Penal, seria aplicável, também, aos crimes em comento, a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento do débito, ainda que a denúncia já tenha sido recebida, conforme inteligência do Art. 9º, da Lei 10.684/2003⁷⁴, que expressamente engloba os crimes previdenciários em análise. E uma vez não havendo limite temporal expresso, conforme já apontamos em análise aos crimes da Lei 8.137/1990, sustentamos que o parcelamento e pagamento podem ocorrer, inclusive, após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória⁷⁵, tendo como consequências, respectivamente, a suspensão da pretensão executória e extinção da punibilidade do agente. Este nos parece, inclusive, o posicionamento adotado pelo STF, no RHC 128.245/SP⁷⁶.

Por fim, no que se refere ao delito de *descaminho*, há igualmente infundáveis controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, conforme bem observa Luciano Anderson de Souza⁷⁷. Há julgados do STJ que vão no sentido de que, para além da falta de previsão legal, por serem, em tese, distintos os bens jurídicos tutelados, não seriam equiparáveis os delitos de *descaminho* e contra a ordem tributária, não sendo aplicável, portanto, àqueles, a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito⁷⁸.

FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. Comentários ao Art. 168-A. In: SOUZA, Luciano Anderson (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 656.

74. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016. p. 216-217; STF HC 85.048/RS. 1ª Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. Data de Julgamento: 30.05.2006. DJe: 01.09.2006; STF HC 116.828. 1ª Turma. Rel. Min. Dias Toffoli. Data de julgamento: 13.08.2013. DJe 16.10.2013.

75. O STF, porém, já se manifestou no sentido de que a adesão ao REFIS deve se dar antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Neste sentido: STF AP 613 QO. Rel. Min. Carmen Lúcia. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 15.05.2014. Cf. também: HABIB, Gabriel. *Leis penais especiais*. 10. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. volume único. p. 814.

76. STF RHC 128.245/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Data de Julgamento: 23.08.2016. Data de Publicação: 21.10.2016.

77. SOUZA, Luciano Anderson. *Direito penal: parte especial – arts. 312 a 359-H do CP*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 5. *Ebook*. n. p., cap. 27, s. 27.8.2.

78. Cf. STJ. RHC 43.558/SP. Rel. Min. Jorge Mussi. Quinta Turma. Data de Julgamento: 05.02.2015. Data de Publicação: 13.02.2015. Cfr. também HABIB, Gabriel. *Leis penais especiais*. 10. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. volume único. p. 821-822.

Para Paulo Busato, por sua vez, ao se sustentar, como ele o faz, que o bem jurídico tutelado é o patrimônio público, há que se considerar, inexoravelmente, que o pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia “esvazia o interesse persecutório”, afastando os requisitos legais de persecução do crime⁷⁹. Aliás, destaca o autor que, por se tratar de uma situação anterior ao recebimento da denúncia, não poderia ser considerada uma causa de *extinção da pretensão de punibilidade*, mas sim, uma *prejudicial da persecução*, ou seja, *uma condição de procedibilidade*. Isso porque, ela “fulmina a possibilidade de persecução, da própria formação da culpa”. Ao entender do autor, não se pode falar em extinção da punibilidade, pois só existiria “punição em potencial a partir da afirmação da culpa, que nesse caso sequer chega a se formar”⁸⁰.

Conforme já mencionamos, ao nosso entender, o bem jurídico tutelado pelo crime de descaminho é, de maneira mediata, a fazenda pública, e de maneira imediata, a correta aferição do *quantum debeatur* e a receita tributária. Em sendo assim, ao haver identidade entre os bens jurídicos tutelados por este delito e pelos crimes da Lei 8.137/1990, não haveria razões para oferecer a estes, tratamento diferenciado. Por isso, a despeito da ausência de previsão legal expressa, entendemos ser possível a aplicação do Art. 9º da Lei 10.684/2003 aos crimes de descaminho, por *analogia in bonam partem*, sendo facultada aos Acusados por estes crimes, a possibilidade de parcelamento do débito com consequente suspensão da pretensão punitiva ou executória, a depender do momento processual, e de pagamento integral do tributo com consequente extinção da punibilidade, mesmo após o trânsito em julgado.

Mas, ainda que não se considerem idênticos os bens jurídicos tutelados, como o fazem Cezar Roberto Bitencourt e Vania Barbosa Adorno, não há, ao ver dos autores, qualquer impeditivo lógico, político ou jurídico para aplicação analógica destes institutos a todos os delitos de *sonegação fiscal lato sensu*, pois, a despeito das diferenças observadas pelos autores, a criminalização do descaminho objetiva proteger, acima de tudo, o erário público e o sistema tributário nacional⁸¹⁻⁸².

79. BUSATO, Paulo César. *Direito penal*: parte especial 2. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3. p. 644.

80. Ibidem, p. 642.

81. Cf. STJ. HC 48.805/SP. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Data de Julgamento: 26.06.2007. Data de Publicação: 19.11.2007.

82. Observar que, para os autores, o bem jurídico tutelado pelo crime de descaminho é a *administração pública*, o qual acomoda, porém, os interesses do sistema tributário nacional. Além disso, ressalta-se que a aplicação analógica admitida pelos autores, é a do Art. 34 da Lei 9.249/1995 e não a do Art. 9º da Lei 10.684/2003, tal como

Em suma, portanto, a despeito das infundáveis controvérsias a respeito do limite temporal para tanto e da natureza jurídica de seus efeitos, parece-nos pacífico que o *parcelamento do débito* possui o condão de suspender a pretensão punitiva, assim como o *pagamento integral do tributo* extingue a punibilidade do agente, podendo eles serem feitos, ao nosso ver, a qualquer momento. Ademais, ressalvados os respeitáveis posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais em contrário, sustentamos que os institutos em comento são também aplicáveis aos crimes previdenciários e de descaminho.

Essas constatações, ao nosso ver, levantam uma série de questionamentos a respeito da possível aplicação do acordo de não persecução penal para os crimes em comento, uma vez que, conforme analisaremos a seguir, uma das condições impostas pelo legislador, para sua celebração, é justamente a reparação do dano.

3. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL

O Conselho Nacional do Ministério Público editou, em 2017, a Resolução 181/2017, para fins de regulamentar a “instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal a cargo do Ministério Público”. Em seu Art. 18, era prevista, em sua redação original, a possibilidade de propositura de acordo de não persecução penal, nos casos de delitos cometidos sem violência ou grave ameaça, desde que houvesse confissão formal e detalhada por parte do investigado e fossem indicadas eventuais provas de seu cometimento, bem como fossem cumpridos diversos requisitos⁸³.

defendemos. Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto; ADORNO, Vania Barbosa. A nova anatomia dos crimes de descaminho e de contrabando. In: ESPÍNERA, Bruno; CRUZ, Rogério Schietti; REIS JÚNIOR, Sebastião (Orgs.). *Crimes federais*. 3. ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2021. p. 37-39; 47-52.

83. O referido artigo sofrera algumas alterações pela Resolução 183/2018, sendo, por exemplo, suprimida a exigência de indicação de provas. Com a redação dada por este último documento, assim era a previsão do instituto: “Art. 18. Não sendo o caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor ao investigado acordo de não persecução penal quando, cominada pena mínima inferior a 4 (quatro) anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça a pessoa, o investigado tiver confessado formal e circunstanciadamente a sua prática, mediante as seguintes condições, ajustadas cumulativa ou alternativamente: I – reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, salvo impossibilidade de fazê-lo; II – renunciar voluntariamente a bens e direitos, indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III – prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito, diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado

pelo Ministério Público; IV – pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Código Penal, a entidade pública ou de interesse social a ser indicada pelo Ministério Público, devendo a prestação ser destinada preferencialmente àquelas entidades que tenham como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; V – cumprir outra condição estipulada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal aparentemente praticada; § 1º Não se admitirá a proposta nos casos em que: I – for cabível a transação penal, nos termos da lei; II – o dano causado for superior a vinte salários mínimos ou a parâmetro econômico diverso definido pelo respectivo órgão de revisão, nos termos da regulamentação local; III – o investigado incorra em alguma das hipóteses previstas no art. 76, § 2º, da Lei nº 9.099/95; IV – o aguardo para o cumprimento do acordo possa acarretar a prescrição da pretensão punitiva estatal; V – o delito for hediondo ou equiparado e nos casos de incidência da Lei nº 11.340, de 7 de agosto de 2006; VI – a celebração do acordo não atender ao que seja necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime. § 2º A confissão detalhada dos fatos e as tratativas do acordo serão registrados pelos meios ou recursos de gravação audiovisual, destinados a obter maior fidelidade das informações, e o investigado deve estar sempre acompanhado de seu defensor. § 3º O acordo será formalizado nos autos, com a qualificação completa do investigado e estipulará de modo claro as suas condições, eventuais valores a serem restituídos e as datas para cumprimento, e será firmado pelo membro do Ministério Público, pelo investigado e seu defensor. § 4º Realizado o acordo, a vítima será comunicada por qualquer meio idôneo, e os autos serão submetidos à apreciação judicial. § 5º Se o juiz considerar o acordo cabível e as condições adequadas e suficientes, devolverá os autos ao Ministério Público para sua implementação. § 6º Se o juiz considerar incabível o acordo, bem como inadequadas ou insuficientes as condições celebradas, fará remessa dos autos ao procurador-geral ou órgão superior interno responsável por sua apreciação, nos termos da legislação vigente, que poderá adotar as seguintes providências: I – oferecer denúncia ou designar outro membro para oferecê-la; II – complementar as investigações ou designar outro membro para complementá-la; III – reformular a proposta de acordo de não persecução, para apreciação do investigado; IV – manter o acordo de não persecução, que vinculará toda a Instituição. § 7º O acordo de não persecução poderá ser celebrado na mesma oportunidade da audiência de custódia. § 8º É dever do investigado comunicar ao Ministério Público eventual mudança de endereço, número de telefone ou e-mail, e comprovar mensalmente o cumprimento das condições, independentemente de notificação ou aviso prévio, devendo ele, quando for o caso, por iniciativa própria, apresentar imediatamente e de forma documentada eventual justificativa para o não cumprimento do acordo. § 9º Descumpridas quaisquer das condições estipuladas no acordo ou não observados os deveres do parágrafo anterior, no prazo e nas condições estabelecidas, o membro do Ministério Público deverá, se for o caso, imediatamente oferecer denúncia. § 10 O descumprimento do acordo de não persecução pelo investigado também poderá ser utilizado pelo membro do Ministério Público como justificativa para o eventual não oferecimento de suspensão condicional do processo. § 11 Cumprido integralmente o

Não sem antes ter sofrido significativas alterações em sua redação⁸⁴, pela Resolução 183/2018⁸⁵, o acordo de não persecução penal foi inserido no sistema legal brasileiro em dezembro de 2019, oportunidade na qual a Lei 13.964/2019 (popularmente conhecida como Lei Anticrime) acrescentou no Código de Processo Penal, o Art. 28-A, prevendo o instituto em questão em termos bastante próximos ao que era previamente regulamentado nas resoluções supramencionadas⁸⁶⁻⁸⁷.

acordo, o Ministério Público promoverá o arquivamento da investigação, nos termos desta Resolução. § 12 As disposições deste Capítulo não se aplicam aos delitos cometidos por militares que afetem a hierarquia e a disciplina. § 13 Para aferição da pena mínima cominada ao delito, a que se refere o *caput*, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.” (CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. *Resolução nº 181, de 7 de agosto de 2017*: dispõe sobre instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal a cargo do Ministério Público. Disponível em: [www.cnmp.mp.br/portal/images/Resolucoes/Resolucao-181-1.pdf]. Acesso em: 18.01.2022).

84. Neste sentido: CANESTRARO, Anna Carolina; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal como instrumento de promoção de programas de *compliance*? *Boletim IBCCRIM*, ano 29, n. 344, jul. 2021. p. 24.
85. CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. *Resolução nº 183, de 24 de janeiro de 2018*: altera os artigos 1º, 3º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 13, 15, 16, 18, 19 e 21 da Resolução 181, de 7 de agosto de 2017, que dispõe sobre instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal a cargo do Ministério Público. Disponível em: [www.cnmp.mp.br/portal/images/Resolucoes/Resolucao-183.pdf]. Acesso em: 18.01.2022.
86. Neste sentido, cf. VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Colaboração premiada e negociação na justiça criminal brasileira: acordos para aplicação de sanção penal consentida pelo réu no processo penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 28, n. 166, abr. 2020. p. 251-252.
87. É bem verdade que o acordo de não persecução penal, assim como os demais mecanismos de celeridade e consenso no processo penal, apresenta vantagens, mas também desvantagens e riscos. Conforme bem sintetiza Flávio da Silva Andrade, o instituto potencializa os espaços de solução consensual penal, tendo potencial para permitir soluções mais céleres e melhor emprego de recursos humanos e materiais, por parte do poder judiciário, o qual tende a experimentar uma redução de sua sobrecarga de processos e recursos. Contudo, o ANPP gera preocupações relacionadas ao abandono da busca de uma “verdade processual” em favor da “verdade consensual”, à hipervalorização da confissão inculpatória, à possibilidade de uma desigualdade na repressão penal entre os que aceitarem ou não a solução consensual, podendo haver impactos, inclusive, nas finalidades de prevenção geral e especial, comumente atribuídas às penas. Chama a atenção, ainda, para os riscos de que eventuais inocentes aceitem o acordo por temor de uma condenação, tanto por parte dos Acusados, quanto de seus advogados. Além disso, não se pode desconsiderar o potencial interesse dos próprios juízes e promotores, no

Da literalidade do *caput* do artigo⁸⁸, é possível se observar, de pronto, que o acordo somente poderá ser proposto e posteriormente celebrado, se não for o caso de arquivamento. Em outras palavras, “se não houver justa causa ou faltarem os pressupostos processuais ou as condições para o exercício da ação penal, deve ser promovido o arquivamento, nos termos do art. 28 do CPP”⁸⁹⁻⁹⁰.

Detalhadamente, Fábio Guaragni explica que o primeiro pressuposto para a confecção do acordo é a “maturação da investigação em patamar capaz de permitir a formulação da denúncia, associada à presença das demais condições da ação”. Segundo o autor, deverá haver *justa causa em sentido amplo*, no sentido de indicar *tipicidade em tese, punibilidade em concreto e legitimidade de partes e justa*

acordo, e as possíveis consequências deste fato, tais, por exemplo, a utilização de acusações exacerbadas como instrumento de constrangimento para a obtenção do pacto. Cf. ANDRADE, Flávio da Silva. *Justiça penal negocial: controvérsias e desafios*. 2. ed. ver., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2022. p. 275-281. Para uma análise detalhada das razões político-criminais da adoção do ANPP, cf. também: CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. Um panorama sobre o acordo de não persecução penal (Art. 28-A, CPP) – versão modificada e adaptada à Lei Anticrime. In: CUNHA, Rogério Sanches et. al. (Coords.). *Acordos de não persecução penal e cível*. Salvador: JusPodivm, 2021. p. 27-38.

88. “Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente.” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941: Código de Processo Penal*. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01.2022). Inclusive, Guilherme Madeira Dezem alerta para que não haja propositura de acordos de não persecução penal levianos, em casos nos quais, ainda que não haja elementos de informação suficientes para o oferecimento da denúncia e menos ainda para uma futura condenação, seja oferecido o acordo. Cfr. detalhadamente em: DEZEM, Guilherme Madeira. *Curso de processo penal*. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. *Ebook*. p., cap. 6, s. 6.1.2.1.
89. MOREIRA, Rômulo de Andrade. O acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020. p. 205.
90. No que toca aos pressupostos processuais, Pacelli fala em *pressuposto de existência* – órgão investido de jurisdição – e *requisitos de validade* – juiz competente e imparcial, capacidade processual (de estar em juízo) das partes e capacidade postulatória (representação por advogado), citação válida e preenchimento dos requisitos legais da denúncia ou queixa (art. 41 CPP). Cf. PACELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 98-101.

causa em sentido estrito, significando que só deverá ser proposto o ANPP quando os elementos de investigação positivarem a *materialidade do delito* e indiciarem a *autoria*, “viabilizando carga probatória mínima para o exercício da ação penal, em juízo de cognição sumária”⁹¹⁻⁹².

O i) *não arquivamento da investigação preliminar* se trata, conforme classifica Leonardo de Bem, de um requisito objetivo positivo do ANPP, ao qual somam-se ii) que a infração tenha *pena mínima cominada inferior a quatro anos*; iii) e que não haja *violência ou grave ameaça* na infração⁹³.

Sobre estes requisitos, é importante destacar que, para a aferição da pena mínima cominada, devem ser levadas em consideração as eventuais causas de

-
91. GUARAGNI, Fábio André. Impressões sobre a incidência do acordo de não persecução penal (ANPP) nos crimes econômicos. In: MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Rogério Schietti (Coords.). *Código de processo penal: estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 1. p. 487.
 92. Há inegável controvérsia doutrinária com relação às condições da ação no processo penal, nomeadamente no que se refere à uma maior ou menor aproximação àquelas aplicadas no processo civil. A doutrina majoritária sustenta serem aplicáveis ao processo penal as clássicas condições do processo civil, com as devidas matizações. Seriam elas a *possibilidade jurídica do pedido* – tipicidade dos fatos imputados ao Acusado, acrescida das condições de procedibilidade, quando aplicáveis –, o *interesse de agir* – pressuposto, no processo penal, uma vez que o *ius puniendi* é necessário para a aplicação da lei penal, – a *legitimidade de partes* – do Ministério Público, nos crimes de ação penal de iniciativa pública, ou da vítima, nos crimes de ação penal de iniciativa privada – e a *justa causa* – particularidade do processo penal, entendida como o suporte probatório mínimo quanto à existência material do crime e à autoria. Neste sentido, cf. BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo penal*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. Ebook. n. p., cap. 4, s. 4.2. Distanto um pouco mais da concepção civilista, Aury Lopes Jr. propõe que sejam consideradas condições da ação no processo penal o *fumus commissi delicti* – fato aparentemente típico, ilícito e culpável –, a *punibilidade concreta* – não tenha operado uma causa de extinção da punibilidade –, a *legitimidade das partes* – ativa (Ministério Público ou vítima) e passiva (autor do delito, desde que imputável), e a *justa causa* – indícios razoáveis de autoria e materialidade e controle razoável do caráter fragmentário da intervenção penal –, acrescidas de outras eventuais condições específicas, que em alguns casos, condicionam a propositura da ação penal (por exemplo, a requisição do Ministro da Justiça). Cf. LOPES JR., Aury. *Direito processual penal*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Ebook. n. p., cap. V.
 93. BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 220.

aumento e diminuição da pena que possam ser aplicáveis ao caso concreto⁹⁴. Além disso, ao mencionar a *violência* ou *grave ameaça*, há que se entender que o artigo se refere àquelas praticadas contra a pessoa e a título doloso, sendo a violência apta a impedir o oferecimento do acordo aquela presente na conduta e não no resultado⁹⁵.

Impõem-se, ainda, três requisitos objetivos negativos⁹⁶, quais sejam: i) o *não cabimento de transação penal*⁹⁷; ii) *não ter se beneficiado, o agente, de ANPP, transação*

94. “Art. 28-A. [...] § 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o *caput* deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*: Código de Processo Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01.2022). Ainda: “ENUNCIADO 29 (Art. 28-A, § 1.º.) Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o artigo 28-A, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto, na linha do que já dispõe os enunciados sumulados nº 243 e nº 723, respectivamente, do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.” (COMISSÃO ESPECIAL – GNCCRIM, s./d., n. p.). Neste exato sentido: LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 8. ed. rev. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. volume único. 279-280.

95. “ENUNCIADO 23 (Art. 28-A, § 2º) É cabível o acordo de não persecução penal nos crimes culposos com resultado violento, uma vez que nos delitos desta natureza a conduta consiste na violação de um dever de cuidado objetivo por negligência, imperícia ou imprudência, cujo resultado é involuntário, não desejado e nem aceito pela agente, apesar de previsível.” (COMISSÃO ESPECIAL – GNCCRIM, s./d., n. p.). Cf. também: LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 8. ed. rev. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. volume único. p. 280.

96. “Art. 28-A. [...] § 2º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses: I – se for cabível transação penal de competência dos Juizados Especiais Criminais, nos termos da lei; [...] III – ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo; e IV – nos crimes praticados no âmbito de violência doméstica ou familiar, ou praticados contra a mulher por razões da condição de sexo feminino, em favor do agressor.” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*: Código de Processo Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01.2022).

97. “Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta”. “Art. 61. Consideram-se infrações penais de menor potencial ofensivo, para os efeitos desta Lei, as contravenções penais e os crimes a que a lei comine pena máxima não superior a 2 (dois) anos, cumulada ou não com multa.” (BRASIL. *Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995*: dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras

penal ou suspensão condicional do processo, nos cinco anos anteriores à infração; e iii) o crime não ter sido cometido no âmbito de violência doméstica ou familiar e tampouco ter sido praticado contra mulher por razões da condição de sexo feminino⁹⁸⁻⁹⁹.

Além disso, são previstos requisitos de caráter subjetivo, sendo dois deles positivos: i) a necessidade do acordo e ii) sua suficiência para a reprovação e prevenção do crime, e dois negativos: i) a reincidência do agente e ii) quando houver elementos probatórios que indiquem conduta habitual, reiterada ou profissional (salvo se insignificantes as infrações pretéritas)¹⁰⁰⁻¹⁰¹.

O conceito e os limites da reincidência no ordenamento jurídico-penal pátrio são trazidos pelos Artigos 63 e 64 do Código Penal, verificando-se, ela, “quando o agente comete novo crime, depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior” e não prevalecendo, a condenação anterior, caso tenha “entre a data do cumprimento ou extinção

providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm]. Acesso em: 10.01.2022). Para maiores considerações sobre as particularidades deste instituto, vide: JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Do procedimento sumaríssimo no Brasil: uma análise dos mecanismos de celeridade e consenso previstos pela Lei 9.099/95. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife*, v. 90, n. 2, jul.-dez. 2018. p. 56-60.

98. Cf. os Arts. 5º e 7º da Lei 11.340/2006, em: BRASIL. *Lei nº 11.340, de 7 de agosto de 2006*: cria mecanismos para coibir a violência doméstica e familiar contra a mulher, nos termos do § 8º do art. 226 da Constituição Federal, da Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres e da Convenção Interamericana para Prevenir, Punir e Erradicar a Violência contra a Mulher; dispõe sobre a criação dos Juizados de Violência Doméstica e Familiar contra a Mulher; altera o Código de Processo Penal, o Código Penal e a Lei de Execução Penal; e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11340.htm]. Acesso em: 21.01.2022.
99. BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 233.
100. “Art. 28-A. [...] § 2º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses: [...] II – se o investigado for reincidente ou se houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional, exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas.” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*: Código de Processo Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01. 2022).
101. BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 245-261.

da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a 5 (cinco) anos, computado o período de prova da suspensão ou do livramento condicional, se não ocorrer revogação.”¹⁰²

Já no que toca à habitualidade do delito ou profissionalismo da conduta, conforme sustenta Leonardo de Bem, fez-se uma importação de dois institutos do Código Penal italiano¹⁰³, a qual é bastante criticável, não apenas por não ter definido, o diploma brasileiro, o que por eles se entenderia, mas também porque não se observou que na Itália, estes institutos pressupõem a reincidência, ao contrário do Brasil, no qual eles aparentam serem aplicáveis para investigados primários¹⁰⁴. Feita esta ressalva quanto à impropriedade destes conceitos, parcela da doutrina entende que estes três institutos têm como objetivo impedir a realização do acordo por aqueles investigados que façam do crime uma atividade rotineira, um verdadeiro meio de vida¹⁰⁵.

102. BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*: Código de Processo Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01.2022.

103. “Art. 102. Abitualità presunta dalla legge. E’ dichiarato delinquente abituale chi, dopo essere stato condannato alla reclusione in misura superiore complessivamente a cinque anni per tre delitti non colposi, della stessa indole, commessi entro dieci anni, e non contestualmente, riporta un’altra condanna per un delitto, non colposo, della stessa indole, e commesso entro dieci anni successivi all’ultimo dei delitti precedenti. Nei dieci anni indicati nella disposizione precedente non si computa il tempo in cui il condannato ha scontato pene detentive o è stato sottoposto a misure di sicurezza detentive. Art. 103. Abitualità ritenuta dal giudice. Fuori del caso indicato nell’articolo precedente, la dichiarazione di abitualità nel delitto è pronunciata anche contro chi, dopo essere stato condannato per due delitti non colposi riporta un’altra condanna per delitto non colposo, se il giudice, tenuto conto della specie e gravità dei reati, del tempo entro il quale sono stati commessi, della condotta e del genere di vita del colpevole e delle altre circostanze indicate nel capoverso dell’articolo 133, ritiene che il colpevole sia dedito al delitto. [...] Art. 105. Professionalità nel reato. Chi trovandosi nelle condizioni richieste per la dichiarazione di abitualità, riporta condanna per un altro reato, è dichiarato delinquente o contravventore professionale qualora, avuto riguardo alla natura dei reati, alla condotta e al genere di vita del colpevole e alle altre circostanze indicate nel capoverso dell’articolo 133, debba ritenersi che egli viva abitualmente, anche in parte soltanto, dei proventi del reato.” (ITALIA. *Codice penale 2022*: Aggiornato al D.Lgs. 195/2021. Disponível em: [www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/10/30/codice-penale]. Acesso em: 24.01.2022).

104. BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020. p. 245-261.

105. LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 8. ed. rev. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. volume único. p. 281.

Não menos controvertidos são os dois requisitos subjetivos positivos supramencionados, quais sejam, a necessidade e suficiência do acordo para a reprovação penal do agente, havendo, inclusive, respeitável parcela da doutrina que sustenta que eles confeririam uma desmedida discricionariedade ao órgão acusador¹⁰⁶. De todo modo, sendo verdadeira concretização da orientação político-criminal do instituto em análise¹⁰⁷, entende-se que o objetivo deste requisito seria o de limitar a avença àqueles casos em que haja indícios de que ela contribuiria para “a realização da função preventiva do Direito Penal”¹⁰⁸. Para essa análise, levar-se-ia em conta se, no caso concreto, haveria circunstâncias que indicassem a existência de um *injusto mais grave* (gravidade do fato, circunstâncias da ação e consequências do fato) e de uma maior *culpabilidade do agente* (grau de reprovabilidade pessoal do autor)¹⁰⁹.

-
106. Neste sentido, por todos: MARTINS, Rodrigo. A (in)compatibilidade do requisito da necessidade e suficiência para a prevenção e reprovação do crime no acordo de não persecução penal. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Penal Econômico) – Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, 2021. *passim*.
107. Conforme explicamos em pormenor em: CANESTRARO, Anna Carolina; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal como instrumento de promoção de programas de *compliance*? *Boletim IBCCRIM*, ano 29, n. 344, p. 23-25, jul. 2021. p. 24. Para uma análise detalhada da orientação político-criminal do processo penal e de seus institutos, conferir: FERNANDES, Fernando. *O processo penal como instrumento de política criminal*. Coimbra: Almedina, 2001. *passim*. Essa discussão também é levantada no âmbito de outros mecanismos de justiça penal negocial, tal como a colaboração premiada. Para maiores detalhes, conferir: BEDONE, Carla Ripoli. A verificação das finalidades preventivas da pena no acordo de colaboração premiada à luz da teoria dialética unificadora. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 03, 2022. *passim*; AIRES, Murilo Thomas; FERNANDES, Fernando Andrade. A colaboração premiada como instrumento de política criminal: a tensão em relação às garantias fundamentais do réu colaborador. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, v. 3, n. 1, 2017. *passim*.
108. CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. O requisito da necessidade e suficiência para a reprovação e prevenção do delito para a celebração do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 367. Em sentido próximo: “Ao harmonizar o ANPP à perspectiva preventiva e repressiva do crime, a lei indica sua feição funcionalista, inserida na concepção de um direito penal voltado às consequências de modo a impedir que a sua aplicação automatizada e meramente formal crie situações de descrédito ao sistema de justiça. É uma verdadeira cláusula aberta de controle que visa impedir uma atuação meramente formal, robotizada e acrítica.” (SOUZA, Renee do Ó; DOWER, Patrícia Eleutério Campos. Algumas respostas sobre o acordo de não persecução penal. In: CUNHA, Rogério Sanches et. al. (Coords.). *Acordos de não persecução penal e cível*. Salvador: JusPodivm, 2021. p. 214).
109. CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. O requisito da necessidade e suficiência para a reprovação e prevenção do delito para a celebração do acordo de não persecução penal.

Por fim, a literalidade do Artigo 28-A exige, ainda, o cumprimento de um requisito objetivo-subjetivo, que seria a *confissão formal e circunstanciada da prática da infração penal*¹¹⁰. Segundo Rodrigo Cabral, essa exigência possui duas razões de ser: uma i) *função de garantia*, no sentido de que não se estaria fazendo uma injustiça com a celebração do acordo, e uma ii) *função processual*, de fornecimento de uma “vantagem” ao Ministério Público, em caso de descumprimento do acordo pelo investigado¹¹¹.

Conforme sustenta Fábio Guaragni, o dispositivo legal exige contornos pormenorizados da confissão, com a revelação de detalhes do evento, que possibilitem assegurar que a pena mínima não se iguale ou ultrapassa os 04 (quatro) anos, confirmem a ausência de violência ou grave ameaça e positivem a existência do crime¹¹².

O requisito em análise, contudo, também levanta infundáveis controvérsias. Destaca-se, conforme explica João Paulo Martinelli, que em havendo justa causa no caso concreto, a exigência da confissão¹¹³ acaba por se aproximar de uma espécie de “castigo” para o Acusado, sendo desnecessária para a propositura da ação penal. Uma vez que o acordo depende de homologação pelo juiz, caso este venha, pelas mais diversas razões, a não o homologar, corre-se o risco de se ver, o Acusado, submetido a um processo penal com uma prova incriminadora produzida por ele próprio¹¹⁴.

In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 367-373.

110. BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 245-261.

111. CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. A confissão circunstanciada como condição para a celebração do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 275.

112. GUARAGNI, Fábio André. Acordo de não persecução penal: os contornos da confissão exigida pelo Art. 28-A do CPP. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 293.

113. Para uma crítica ampla ao fortalecimento da confissão nos espaços de consenso do processo penal brasileiro, cf. VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. *Barganha e justiça criminal negocial: análise das tendências de expansão dos espaços de consenso no processo penal brasileiro*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 170 e ss.

114. MARTINELLI, 2020, p. 311-313.

Ressalvadas as supramencionadas críticas a alguns dos requisitos previstos no Art. 28-A e a sua possível inconstitucionalidade, uma vez preenchidos, poderá ser celebrado acordo de não persecução penal, desde que cumpridas as condições ajustadas¹¹⁵. A princípio, a doutrina considera obrigatórias, devendo ser aplicadas cumulativamente, as condições previstas nos incisos I a IV, ressalvada a impossibilidade de reparação do dano por razões como a falta de recursos financeiros¹¹⁶. Por sua vez, no inciso V, seria prevista uma “cláusula aberta de negociação”, que permitiria a estipulação de uma obrigação proporcional e compatível com a infração penal, a ser cumprida pelo Acusado por prazo determinado¹¹⁷.

Sem desconsiderar a relevância de possíveis outras discussões relacionadas às demais condições a serem impostas no âmbito do acordo, a questão que aqui se coloca, sobre a qual versa o objetivo principal do presente trabalho, diz respeito à reparação do dano, especialmente no que toca aos crimes tributários amplamente considerados.

Conforme analisamos no tópico anterior, o parcelamento da dívida tem condão de suspender a pretensão punitiva nestes crimes, e, o pagamento integral do tributo, extingue a punibilidade do agente. Nestes casos, portanto, questiona-se: o ANPP teria cabimento nestes delitos? Em caso de resposta positiva, seria admissível a imposição da condição de reparação do dano?

-
115. “Art. 28-A. [...] I – reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II – renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III – prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV – pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V – cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada.” (BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941: Código de Processo Penal. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm]. Acesso em: 18.01.2022).
116. MOREIRA, Rômulo de Andrade. O acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020. p. 213.
117. MARTINELLI, João Paulo Orsini; SILVA, Luís Felipe Sene da. Mecanismos de justiça consensual e o acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020. p. 69.

4. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL EM CRIMES TRIBUTÁRIOS

Nos termos analisados nos tópicos anteriores, há nítida controvérsia no que toca ao acordo de não persecução penal e sua eventual admissibilidade nos crimes tributários, em função da condição prevista no Art. 28-A, I, CPP, referente à reparação do dano¹¹⁸. E isto porque, conforme já demonstrado, o pagamento da integralidade tributo – que seria equivalente à reparação do dano, nestes crimes – teria o condão de extinguir a punibilidade do agente, *ainda que após o trânsito em julgado da decisão penal condenatória*.

Em função desta questão, já observamos em alguns julgados isolados, o entendimento de que não seria aplicável o ANPP aos crimes tributários, ou então de que, para tanto, a cláusula de reparação do dano seria obrigatória. É o que fora decidido, por exemplo, em caso apreciado em dezembro de 2021 pelo TRF-4, no qual o Juiz Federal de 1ª instância havia indeferido a homologação do acordo, pois não havia sido prevista cláusula de reparação do dano. Interposto recurso em sentido estrito pelo MPF, fora-lhe negado provimento, pelos mesmos fundamentos, entendendo o Desembargador Relator, que uma possível cláusula poderia englobar, por exemplo, o pagamento apenas do valor principal do tributo ou então exigir parcelamento e pagamento a prazo¹¹⁹.

Em outra situação, em processo apreciado pela 7ª Vara Criminal Federal de São Paulo, o MPF deixou de oferecer o ANPP ao Acusado, dentre outras razões, pelo fato de que, ao seu ver, não haveria que se falar em acordo de não persecução penal em crimes tributários, uma vez que o pagamento do tributo acabaria por extinguir

118. É interessante mencionar a existência dessa discussão já no âmbito dos institutos despenalizadores da Lei 9099/1995. Isso porque, tanto a *transação penal* do Art. 76, quanto a *suspensão condicional do processo* do Art. 89, preveem a reparação do dano como uma de suas condições. Contudo, conforme bem aponta Nestor Santiago, a estipulação de outras condições, como a *aplicação de uma pena restritiva de direitos ou de multa*, no caso da transação, ou a *proibição de frequentar determinados lugares, de se ausentar da comarca sem autorização do juiz* e o comparecimento obrigatório e pessoal em juízo, no caso do sursis processual, tornam a regra da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo extremamente mais vantajosa para o Acusado, fazendo com que os institutos da Lei 9099/1995 tenham uma relevância bastante diminuta para os eventuais crimes tributários de competência do JECRIM. Cf. SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. Extinção da punibilidade nos crimes tributários. *Revista Opinião Jurídica*, v. 3, n. 5, p. 223-236, 2005. p. 232-233.

119. TRF-4. RCCR 5009825-12.2021.4.04.7108 RS. Rel. Des. Danilo Pereira Júnior. Sétima Turma. Data de Julgamento: 13.12.2021.

a punibilidade do agente. O Magistrado Federal entendeu, porém, que a reparação do dano não era condição inexorável para a celebração do acordo, determinando a remessa dos autos à CCR do MPF, nos termos Art. 28 do CPP, na redação anterior à Lei 13.964/2019¹²⁰. A 2ª CCR decidiu pelo retorno dos autos à Procuradora oficante, para análise do eventual preenchimento das demais condições do ANPP, pois, ao seu ver, “o simples fato de haver outra forma de extinção da punibilidade para o crime tributário (Lei nº 9.249/95, art. 34), não exclui a possibilidade de celebração do ANPP”, podendo haver a estipulação de pagamento do débito fiscal¹²¹.

Vislumbramos, portanto, para a resolução do problema aqui suscitado, as seguintes alternativas: (i) *se considera inaplicável o ANPP aos crimes tributários* (aqui englobando, pelas razões já abordadas, os crimes previdenciários e de descaminho); (ii) *é aplicável o ANPP a estes crimes, sendo possível a estipulação de cláusula de reparação integral do dano* (aqui consubstanciada, no pagamento integral do tributo ou contribuição social); (iii) *é aplicável o ANPP aos crimes tributários, sendo obrigatória a cláusula de reparação do dano, a qual não necessariamente corresponderá à integralidade do tributo* (podendo ser acordado, por exemplo, a exclusão da multa); (iv) *a cláusula de reparação do dano, nos crimes em análise, não seria obrigatória, podendo-se dela abstrair ou, caso prevista, ser acordado um valor não correspondente à integralidade do tributo*.

A primeira possível solução, qual seja, (i) *a inaplicabilidade do ANPP aos crimes tributários amplamente considerados*, é, ao nosso ver, a menos acertada. Primeiramente porque, da exegese do próprio Art. 28-A, do CPP, se observa que as hipóteses de vedação ao acordo foram expressamente previstas, não havendo entre elas, qualquer menção aos crimes tributários, previdenciários ou de descaminho. Ademais, parece-nos bastante contraditória a invocação de que, em havendo dois institutos benéficos, em tese, ao Acusado, a mera existência “abstrata” de um deles (qual seja, a da extinção da punibilidade do pagamento) levaria, inexoravelmente, à inaplicabilidade do outro (do ANPP) e não a tornar a cláusula em questão, despicenda.

120. TRF-3. 5004708-06.2019.4.03.6181. 7ª Vara Criminal Federal de São Paulo. Data de Julgamento: 23.04.2020. Cf. também: DAGUER, Beatriz; SOARES, Rafael Júnior. Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários. *Revista Consultor Jurídico*, maio 2020.

121. MPF/JF/SP-5004708-06.2019.4.03.6181-APORD – Eletrônico (Voto nº: 2028/2020). 2ª Câmara de Coordenação e Revisão. Data de Julgamento: 27.04.2020. Disponível em: [www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/publicacoes/comunicados-da-2a-ccr-1/2020/comunicado_24_sessao_virtual-de-27-04-2020.pdf/view]. Acesso em: 29.01.2022.

Além disso, ao se considerar inaplicável este acordo aos crimes tributários, jamais se chegaria à discussão, no caso concreto, sobre se o Acusado possui condições financeiras para a reparação do dano, tal como expressamente disposto no Art. 28-A, I, CPP. Ou seja, a consequência inafastável desta proposta é a de que, se o Acusado não tiver condições para pagar a integralidade do tributo, ele não poderá fazer uso da extinção da punibilidade e tampouco do acordo de não persecução penal, em gritante contrariedade ao inciso supramencionado. Seria obrigado a se sujeitar ao processo penal e possivelmente a uma futura condenação, ainda que houvesse intenção de confessar o delito desde o princípio, indo de encontro aos pilares político-criminais de celeridade e de consenso, do instituto.

Em suma, portanto, entendemos ser aplicável, em regra, o acordo de não persecução penal aos crimes tributários, previdenciários e de descaminho, não merecendo prosperar a tese em sentido contrário¹²².

Há, porém, algumas ressalvas a serem feitas. A primeira delas é a de que, a princípio, o ANPP não poderia ser proposto para os crimes do Art. 2º da Lei 8.137/1990, uma vez que se tratam de delitos com pena máxima cominada de dois anos, sendo-lhes cabível, portanto, a transação penal, salvo se circunstâncias concretas do caso excluírem essa possibilidade.

Ademais, é interessante a observação feita por Fábio Guaragni, no sentido de que os crimes econômicos raramente incidem isoladamente, sendo, pelo contrário, bastante usual a ocorrência de concurso de delitos, o que levaria à eventual majoração ou soma das penas (a depender da modalidade). O autor explica, por exemplo, que, por regra de experiência, constata-se que os crimes tributários e previdenciários ocorrem, usualmente, de maneira sucessiva, ou seja, “mês a mês”. Muito embora uma máxima exasperação de 2/3, no caso do crime continuado, não levasse os tipos previstos pelos Arts. 1º, da Lei 8.137/90 e 168-A e 337-A do CP a ultrapassar o patamar de quatro anos, o autor alerta para a possível invocação do Art. 28-A, § 2º., II, CPP, como obstáculo ao acordo. Ou seja,

122. Em sentido semelhante, Andréa Carneiro também sustenta que as vedações à celebração do acordo foram previstas expressamente pelo legislador, nomeadamente no § 2º do Art. 28-A, não havendo qualquer menção aos crimes fiscais. Ademais, entende que eventual entendimento contrário importaria em ofensa ao princípio da igualdade, previsto no Art. 5º CF Ver, detalhadamente, em: CARNEIRO, Andréa Walmsley Soares. A possibilidade de celebração do acordo de não persecução penal no bojo de investigações relativas aos crimes previstos no Art. 1º da Lei nº 8.137/1990. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 424-425.

poder-se-ia considerar que a sequência delitiva revelaria a habitualidade e reiteração na prática delituosa¹²³.

Além disso, não se pode desconsiderar a possibilidade de, ao serem praticados no cerne de uma organização empresarial, haver a imputação por crimes relacionados à associação ou organização criminosa, a depender do caso. Em assim sendo, como bem destaca o autor, a soma das penas destes delitos para com os delitos econômicos poderia fazer com que o patamar máximo de pena mínima fosse ultrapassado, sendo obstaculizado o acordo¹²⁴.

Feitas, portanto, essas ressalvas, e rechaçada a primeira hipótese de solução, também não nos parece acertada a segunda possível resposta, qual seja, a de que (ii) *seria aplicável o ANPP, sendo possível a estipulação de cláusula de reparação integral do dano*. Conforme analisamos no segundo tópico do presente trabalho, para o oferecimento e posterior celebração do acordo de não persecução penal, é fundamental que, no caso, não se observe razões para o arquivamento do feito. Em outras palavras, devem estar presentes as condições da ação, dentre as quais, a prática de um fato aparentemente típico, ilícito e culpável (*fumus commissi delicti*), a punibilidade em concreto, a legitimidade das partes e a justa causa (indícios suficientes de autoria e materialidade, acrescidos de um razoável controle da fragmentariedade penal)¹²⁵.

Ora, de pronto, é importante salientar que a Súmula Vinculante 24 prevê expressamente que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”¹²⁶. É, ainda, entendimento praticamente pacífico na doutrina e na

123. GUARAGNI, Fábio André. Impressões sobre a incidência do acordo de não persecução penal (ANPP) nos crimes econômicos. In: MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Rogério Schietti (Coords.). *Código de processo penal: estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 1. p. 493-494.

124. *Ibidem*, p. 494.

125. Vide nota 92.

126. STF. *Súmula Vinculante 24*. Disponível em: [<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula773/false>]. Acesso em: 29.01.2022. Criticamente à Súmula, Marina Araújo destaca que, a partir de sua literalidade, pode se observar que a consumação do delito somente se dá com o lançamento definitivo, não sendo ele mera condição de procedibilidade, mas elemento da própria tipicidade. Contudo, ao entender da autora, essa concepção não faz muito sentido sob os olhos do direito penal. “Partindo do pressuposto que a responsabilidade penal só se afirma com uma ação ou omissão do indivíduo, não tem lógica considerar a consumação do crime a partir de um ato da autoridade fiscal. A decisão da autoridade fiscal pode retroagir no tempo e considerar o tributo

jurisprudência, que a súmula em questão se aplica, também, aos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária¹²⁷, não se aplicando, porém, ao descaminho¹²⁸. Em sendo assim, por mais óbvia que possa parecer esta afirmação, destaca-se que, ao menos para os crimes tributários *stricto sensu* e para os crimes previdenciários, não há que se falar em acordo de não persecução penal antes do término do processo administrativo, pois, pelo entendimento sumulado, o fato ainda sequer seria típico.

Ademais, conforme exaustivamente analisado neste estudo, tanto o parcelamento do débito, quanto a sua quitação integral, possuem inegáveis efeitos na pretensão punitiva, ensejando, no primeiro caso, a sua suspensão e no segundo, a extinção. Dito isso, estando a pessoa jurídica relacionada ao Acusado inserida em programa de parcelamento da dívida, estará obstaculizada a propositura do ANPP, uma vez que a punibilidade concreta, no caso, estará suspensa, estando pendente, portanto, uma das condições da ação. E muito menos poderá ser oferecido o acordo, por óbvio, quando já tiver sido paga a integralidade do tributo.

Questão interessante se coloca, porém, com relação, não à adesão ao parcelamento ou ao pagamento anterior ao acordo, mas sim, à previsão de uma cláusula neste sentido, no próprio ANPP, prevendo como condição para sua celebração, a quitação do débito tributário ou, até mesmo, a adesão a um programa de parcelamento. Primeiramente, porque temos sérias dúvidas sobre se seria admissível que alguma das cláusulas do ANPP impusesse obrigações a serem cumpridas por terceiros. Em outras palavras, caso a adesão a um programa de parcelamento seja de responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte e não da pessoa física

devido desde o momento da declaração do contribuinte, mas postergar a consumação do delito para o lançamento definitivo do débito, com presunção irreal dos fatos ocorridos, é desprezar a lógica do sistema penal a fim de equilibrar os interesses do Fisco e do Estado.” (ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. n. p., cap. 2, s. 2.1.3).

127. Por todos: STJ. *RHC 40.411/RJ*. Rel. Min. Jorge Mussi. Quinta Turma. Data de Julgamento: 23.09.2014. Data de Publicação: 30.09.2014; STJ. *AgRg no RHC 129.703/SE*. Rel. Min. Antonio Saldanha Palheiro. Data de Julgamento: 28.09.2021. Data de Publicação: 06.10.2021; TRF-1. *RCCR 5227 PA 2004.39.00.005277-2*. Rel. Des. Olindo Menezes. Terceira Turma. Data de Julgamento: 08.04.2008. Data de Publicação: 25.04.2008.
128. Por todos: STJ. *HC 216.427/SP*. Rel. Min. Gurgel de Faria. Quinta Turma. Data de Julgamento: 03.12.2015. Data de Publicação: 02.02.2016; STF *HC 121.798/BA*. Rel. Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Data de Julgamento: 29.05.2018. Data de Publicação: 13.06.2018.

acusada pelo crime, a estipulação de uma cláusula neste sentido estaria ultrapassando a pessoa do Acusado e obrigando a terceiros, o que não nos parece legítimo e admissível.

Ademais, no que toca a uma possível cláusula de reparação do dano, caso este seja considerado como a *integralidade do tributo ou contribuição social devida*, ela também terá o condão de inviabilizar a celebração do acordo. Isso porque, muito embora no momento da “negociação” das cláusulas e celebração do acordo, estivessem, em tese, presentes as condições da ação, o mero cumprimento da cláusula de reparação do dano levaria, inexoravelmente, à fulminação da punibilidade em concreto¹²⁹, vez que o pagamento integral do tributo gera esse efeito. Em outras palavras, há uma espécie de *falta de condição da ação em perspectiva*¹³⁰, que, a

129. É interessante observar que a natureza jurídica dos efeitos gerados pelo pagamento não é pacífica. A partir, por exemplo, da *concepção significativa da ação*, referencial teórico ao qual nos filiamos em outros estudos (cf. detalhadamente em: CANESTRARO, Anna Carolina; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Concurso de agentes na perspectiva da teoria da ação significativa: um diálogo entre o sistema espanhol e o Projeto de Novo Código Penal Brasileiro. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 29, n. 178, p. 213-244, abr. 2021. passim; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Da delimitação do dolo eventual nos crimes de receptação: uma análise do art. 231º, n. 2, do Código Penal Português. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 26, n. 148, out. 2018. p. 198 e ss.; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Dos limites entre o dolo eventual e a culpa consciente: uma análise dos crimes de trânsito a partir da teoria da ação significativa. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, Franca, ano 19, n. 30, ago.-dez., 2015. p. 10 e ss.) a *pretensão de punibilidade*, entendida como “a afirmação, através de uma sentença condenatória firme, de que não concorre, no caso concreto, nenhuma razão para deixar de aplicar a pena.” (BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte especial 2*. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3. p. 557), insere-se no próprio conceito de crime, sendo que suas causas de exclusão, tais como o pagamento do tributo, afastam a própria existência do crime, tornando inexistente a conduta de sonegação fiscal. Cf. DAVID, Décio Franco. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020. p. 396-397. Para maiores detalhes sobre a categoria da pretensão de punibilidade na concepção significativa da ação, vide: VIVES ANTÓN, Tomás S. *Fundamentos del sistema penal: acción significativa y derechos constitucionales*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. p. 495.

130. São imperiosas algumas considerações quanto à essa ideia. Inicialmente, não desconhecemos a controvérsia doutrinária acerca do momento processual máximo em que seria possível o reconhecimento da *carência da ação* – para a *teoria da apresentação*, mesmo que aferida após produção probatória, teríamos uma decisão de reconhecimento da

nosso entender, impede a celebração do acordo, devendo, se for o caso, ser identificada pelo juiz e fundamentar a não homologação do acordo.

Por estas razões, rechaçamos, também, a possibilidade de estipulação de cláusula de reparação integral do dano, nos crimes tributários, previdenciários e de descaminho.

Superadas as duas primeiras hipóteses supramencionadas, passamos à análise das duas últimas possíveis respostas ao problema aqui colocado, cuja diferença central entre elas reside, basicamente, na obrigatoriedade ou não da cláusula de reparação do dano. Em outras palavras, uma vez reconhecida a admissibilidade do ANPP para os crimes tributários *latu sensu*, (iii) seria imprescindível o pagamento do tributo, ainda que não em sua integralidade, para a celebração do acordo ou (iv) a cláusula em questão não seria obrigatória, podendo ser celebrado o ANPP sem a reparação do dano ou mediante pagamento de valor inferior?

carência da ação, enquanto que, para a teoria da prospectação, nessa hipótese, teríamos uma decisão de mérito (Cf. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 291). O grupo de casos que estamos analisando, porém, refere-se não à uma tardia aferição da falta de uma condição da ação, mas sim, à identificação prematura da falta de punibilidade em concreto, que certamente se verificará no futuro. Rigorosamente falando, parece-nos pouco discutível que a decisão que reconhece a extinção da punibilidade, pelo motivo que for, é uma decisão de mérito (Art. 397, IV, CPP). Nosso modesto objetivo, contudo, ao trazer esse conceito da *falta de condição da ação em perspectiva*, muito aquém de desvirtuar a ideia de *carência da ação* para englobar nela, com caráter de generalidade, hipóteses para as quais ela não foi pensada, é tão somente o de destacar que, no específico caso do ANPP em crimes tributários, ao exigirmos o pagamento integral do tributo, estaríamos impondo uma cláusula que inexoravelmente levaria à extinção da punibilidade (e conseqüentemente, ao arquivamento do feito) pelo seu simples cumprimento, fulminando a punibilidade em concreto no caso. A segunda e necessária ressalva diz respeito à uma possível comparação desta ideia à chamada *prescrição em perspectiva* (*virtual ou antecipada*), construção doutrinária infelizmente rechaçada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores (Cf. S. 438 do STJ e RE 602.527 QO/RS, do STF. Ainda: MARTINELLI, João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. *Direito penal parte geral*: lições fundamentais. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 1313-1314). A despeito da proximidade entre a nomenclatura de ambas, não almejamos aqui as equiparar. Mas, ainda que assim o fosse, parece-nos que os fundamentos invocados pela jurisprudência para afastar essa modalidade de prescrição (tais como a falta de amparo legal, um desrespeito ao devido processo legal e uma desobediência à individualização da pena) não seriam cabíveis no caso da *falta de punibilidade concreta* pelo pagamento integral do tributo, não inviabilizando, portanto, o entendimento aqui esposado quanto à inviabilidade desta cláusula de reparação do dano, na propositura de ANPP em crimes tributários.

Para parcela da doutrina, seria imprescindível e inafastável a determinação da reparação dos danos, nos acordos de não persecução penal em crimes tributários. Contudo, uma vez que o pagamento do valor total do débito ensejaria a extinção da punibilidade, essa estipulação deveria abarcar apenas uma quantia parcial para pagamento ou parcelamento, devendo-se chegar a um acordo quanto a determinado percentual que “possa, de alguma forma, cumprir o requisito de *prevenção e reprovação da infração*, reparando, ainda que parcialmente, mas de forma substancial, o dano ao patrimônio público”¹³¹.

Essa não nos parece, porém, ser a solução ideal para o problema em causa. De fato, não podemos rechaçar, de pronto, a possibilidade de ajuste para pagamento em termos e quantias que sejam factíveis para o Acusado¹³² e que cumpram minimamente, ao entender ministerial, os pressupostos político-criminais do instituto (de prevenção e reprovação da infração).

Contudo, da própria literalidade do Art. 28-A, I, parece-nos ficar claro que a intenção do legislador não era a de considerar imprescindível a reparação do dano, fazendo ele, expressa ressalva para os casos de impossibilidade de o fazer¹³³.

131. AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, 2021. p. 244.

132. Até mesmo porque, é aparentemente consolidado na jurisprudência nacional o entendimento de que o pagamento parcial do tributo não tem o condão de afastar a punibilidade do agente. A extinção da punibilidade opera-se tão somente com o pagamento integral, não apenas do principal, mas também dos acessórios. Neste sentido: STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016. p. 206. Na jurisprudência, por todos: STF HC 80.611/RJ. Rel. Min. Néri da Silveira. Segunda Turma. Data de julgamento: 03.04.2001. Data de Publicação: 08.06.2001.

133. Neste sentido, também interpretando que a intenção do legislador não era a de prever que sempre dever-se-ia haver reparação do dano: WUNDERLICH, Alexandre; LIMA, Camile Eltz de; MARTINS-COSTA, Antonio; RAMOS, Marcelo Butelli. Acordo de não persecução penal. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, 2020. p. 59-60; CARNEIRO, Andréa Walmsley Soares. A possibilidade de celebração do acordo de não persecução penal no bojo de investigações relativas aos crimes previstos no Art. 1º da Lei nº 8.137/1990. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 428-429; CARVALHO, Jefferson de Abreu. *Crimes tributários: uma análise sobre a possibilidade de realização de acordo de não persecução penal sem a reparação do dano*. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Penal Econômico) – Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, 2021. p. 27 e ss.

Ora, é certo que a impossibilidade aqui mencionada, a princípio, nos parece ser tão somente a *impossibilidade material*, no sentido de não gozar o Acusado de recursos financeiros. Não vemos maiores razões, porém, para que não se possa realizar uma *interpretação analógica in bonam partem* do termo “exceto na impossibilidade de fazê-lo”. Ora, em tendo o legislador feito uso de fórmula genérica, em vista da inviabilidade de abarcar todas as hipóteses imagináveis de *impossibilidade*, parece-nos possível englobar, também, neste conceito, situações de impossibilidade jurídica, tal como no caso em tela, especialmente porque, trata-se de uma interpretação favorável ao Acusado, não violando o Art. 3º do CPP.

Um entendimento contrário, ao nosso ver, teria como primeira consequência adversa, o próprio esvaziamento do ANPP para os crimes tributários. Em outras palavras, considerar a reparação do dano, ainda que em valor um pouco inferior ao da integralidade do tributo, uma condição obrigatória, torna a avença pouco interessante para o Acusado, vez que este goza, como já vimos, de diversos outros instrumentos que, sem exigir a confissão do crime (da qual poderiam advir consequências em outras esferas¹³⁴) e o cumprimento de outras condições a serem impostas pelo MP, viabilizam a suspensão ou extinção da pretensão punitiva, a qualquer momento do processo, não impedindo, ainda, uma eventual celebração de um ANPP nos cinco anos subsequentes¹³⁵.

Essa percepção, aliás, pode também ser vislumbrada especificamente no crime de *sonegação de contribuição previdenciária*, pois, como bem alerta João Daniel Rassi, a despeito do cabimento em abstrato do ANPP, sua celebração poderia ser considerada improvável na prática, justamente em função de uma eventual imposição de reparação do dano. Contudo, invocando o já aqui mencionado

134. “Um dos pontos nevrálgicos desse acordo radica na confissão (formal e circunstancial) e, acima de tudo, nos efeitos extrapenais que dela decorrem, máxime para responsabilidade civil por ato ilícito, cuja sistemática retrata que nem sempre o ANPP será mais benevolente.” (VALENTE, Victor Augusto Estevam. *Reparação do dano e os reflexos da confissão pré-processual no acordo de não persecução penal*. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 329).

135. Neste sentido, destacando que o ANPP pode ser desvantajoso para o Réu, em face de outros instrumentos: WUNDERLICH, Alexandre; LIMA, Camile Eltz de; MARTINS-COSTA, Antonio; RAMOS, Marcelo Butelli. *Acordo de não persecução penal*. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, 2020. p. 59-60; SAAD, Marta. Comentários ao Art. 28-A. In: GOMES FILHO, Antonio Magalhães; TORON, Alberto Zacharias; BADARÓ, Gustavo Henrique (Coords.). *Código de processo penal comentado*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *Ebook*. n. p., s. 4.1.

precedente de primeiro grau da 7ª Vara Criminal Federal de São Paulo/SP¹³⁶ e na mesma linha do que aqui sustentamos, salienta que essa não seria a única condição passível de ser aplicada no caso, havendo a possibilidade de cumprimento de prestações diversas¹³⁷.

Ademais, não podemos desconsiderar ainda, que a não estipulação de cláusula de reparação do dano em sede de acordo de não persecução penal, em nada obstaculiza a execução em outras esferas, por parte do Estado, dos valores devidos¹³⁸. Conforme bem destacam Alexandre Wunderlich, Camile Eltz, Antônio Martins-Costa e Marcelo Ramos, se por um lado o ANPP é pensado, em sua maior medida, para celebração por pessoas físicas, a execução promovida pelo fisco é, majoritariamente, movida em face de contribuintes pessoas jurídicas, o que reforçaria, ao ver dos autores, não apenas a possibilidade de propositura do acordo,

136. Vide nota 120.

137. RASSI, João Daniel. Comentários ao Art. 337-A. In: SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. p. 1175.

138. Em sentido semelhante: AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, 2021. 2021, p. 245; SILVA, Amanda Scalisse. A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 415-417; VALENTE, Victor Augusto Estevam. Crimes tributários em contextos de normalidade e de calamidade pública no Brasil: a necessidade de sistematização constitucional do Direito Penal Tributário em prol das garantias individuais. *Cadernos de Direito Actual*, n. 15, 2021. p. 538. Considerando, inclusive, que a utilização do acordo como meio de cobrança estatal poderia representar excesso de exação: MASI, Carlo Velho. O acordo de não persecução penal como ferramenta político-crimeal de despenalização dos crimes de médio potencial ofensivo. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, 2020. p. 277, nota 51. A título de exemplificação acerca destas outras formas de resolução de conflitos tributários, destacando a Lei 13.988/2020 (Lei de Transações Fiscais): AGUILA, Tathiana Del. Aplicação de acordos de não persecução penal em crimes de natureza tributária previstos na Lei 8.137/90 no âmbito federal. In: MELO, Jacques Veloso de (Coord.). *Estudos sobre direito tributário empresarial: homenagem aos 10 anos do Veloso de Melo Advogados*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2021. passim. Cf. também: BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020: dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm]. Acesso em: 31.01.2022.

mas também a conclusão de que “a reparação do dano não deixará de ser buscada pelos órgãos, inclusive, em outras esferas e até em ações de improbidade”¹³⁹.

Por todo o exposto, portanto, a resposta à qual podemos chegar quanto aos questionamentos levantados é a de que, ressalvadas eventuais exceções pontuais, nas quais circunstâncias concretas venham a elevar a pena mínima cominada a patamar acima dos quatro anos ou a violar as outras exigências legais para tanto, os acordos de não persecução penal são plenamente aplicáveis aos crimes previstos pelos Arts. 168-A (apropriação indébita previdenciária), 334 (descaminho) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), todos do Código Penal, bem como ao do Art. 1º da Lei 8.137/90 (sonegação fiscal). Além disso, caso as circunstâncias concretas impeçam o oferecimento da transação penal, não haveria óbice para o cabimento também aos crimes do Art. 2º desta Lei, a depender do caso.

Contudo, pelas razões expostas, não pode ser considerada obrigatória a cláusula de reparação integral do dano para esses crimes, *podendo* haver avença para o pagamento de quantia inferior ou então, ser desconsiderada a possibilidade de inclusão dessa cláusula, sob pena de não homologação do acordo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em uma conjuntura de infindáveis discussões acerca dos potenciais e riscos advindos da inegável expansão dos instrumentos de justiça penal negocial no Brasil, a Lei 13.964/2019 introduziu no Código de Processo Penal, o acordo de não persecução penal, instituto que já era disciplinado por Resoluções do CNMP e que, a despeito de agora gozar de incontroversa legalidade, ainda levanta muitos questionamentos concretos relacionados ao seu cabimento, procedimentos e limites.

No presente trabalho, procuramos abordar uma destas questões, qual seja, a do cabimento ou não do ANPP nos crimes tributários. E a relevância desta indagação surge da observação da condição prevista pelo Art. 28-A, I, do CPP, referente à necessidade de reparação do dano para a celebração do acordo. Ora, conforme pudemos demonstrar no primeiro tópico do trabalho, a despeito de uma conturbada evolução legislativa e jurisprudencial a respeito da questão, hoje é basicamente pacífico o entendimento de que a adesão da pessoa jurídica a

139. WUNDERLICH, Alexandre; LIMA, Camile Eltz de; MARTINS-COSTA, Antonio; RAMOS, Marcelo Butelli. Acordo de não persecução penal. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, 2020. p. 59-60.

programa parcelamento do débito tributário é causa de suspensão da pretensão punitiva do agente a ela relacionado, bem como, o pagamento integral do tributo, é causa de extinção da sua punibilidade. Além disso, prevalece que estes institutos são também aplicáveis aos crimes previdenciários e, ao nosso ver, também de descaminho, sendo essas espécies enquadráveis no gênero *crimes tributários latu sensu*.

Muito embora, a partir destas constatações, haja posicionamentos que vão no sentido da inaplicabilidade do ANPP para os crimes em análise, demonstramos que essa não é a melhor solução, não apenas por não haver previsão expressa nesse sentido, mas também pelo fato de que um tal entendimento seria extremamente prejudicial para Acusados que não gozassem de condições financeiras para o adimplemento, pois estes ver-se-iam impossibilitados de fazer uso da solução negociada e também da suspensão ou extinção da pretensão punitiva.

Igualmente, não compactuamos das teses que vão no sentido da possibilidade de estipulação de cláusula de reparação integral do dano, nestes casos, e tampouco daquelas que consideram as mesmas obrigatórias, ainda que não imponham o pagamento integral do tributo. Conforme pudemos constatar, em vista dos supramencionados efeitos do parcelamento ou pagamento da integralidade do tributo, a inclusão de termo impondo seu cumprimento faz com que desapareça, ainda que em perspectiva, uma das condições da ação, representando, portanto, óbice à celebração do acordo que impediria sua homologação. Além disso, muito embora possa haver uma negociação quanto a um valor reduzido ou a termos diferidos de pagamento para fins de cumprimento do Art. 28-A, I, CPP, essa cláusula não pode ser considerada obrigatória, havendo que se interpretar analogicamente o termo “exceto na impossibilidade de fazê-lo” para englobar os casos de impossibilidade jurídica de reparação do dano.

Pelas razões expostas, portanto, podemos concluir que, uma vez preenchidos seus requisitos no caso concreto, o instituto do acordo de não persecução penal é plenamente cabível, em regra, aos crimes tributários, previdenciários e de descaminho, não havendo que se invocar a existência de institutos benéficos ao Réu como óbice ao auferimento da solução consensual. Por sua vez, o pagamento *parcial* do tributo ou contribuição social é condição possível, mas não necessária, para a celebração do acordo, devendo ser rechaçada, de todo modo, a imposição de quitação do débito no âmbito do ANPP, pois essa extinguiria a punibilidade do agente pelos crimes em comento.

Trata-se de uma solução que alcança, ao nosso ver, uma *concordância prática* entre a funcionalidade do instituto e a proteção dos direitos dos Acusados por crimes tributários, impedindo que o ANPP seja vedado ou tenha suas finalidades

“esvaziadas” para os crimes em comento, mas também que não sejam impostas cláusulas desproporcionais, abusivas ou, até mesmo, sem sentido, neste âmbito.

6. REFERÊNCIAS

- AGUILA, Tathiana Del. Aplicação de acordos de não persecução penal em crimes de natureza tributária previstos na Lei 8.137/90 no âmbito federal. In: MELO, Jacques Veloso de (Coord.). *Estudos sobre direito tributário empresarial: homenagem aos 10 anos do Veloso de Melo Advogados*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2021.
- AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, p. 225-252, 2021. Disponível em: [https://rcpjm.cpj.m.uerj.br/revista/article/view/42]. Acesso em: 05.01.2022.
- AIRES, Murilo Thomas; FERNANDES, Fernando Andrade. A colaboração premiada como instrumento de política criminal: a tensão em relação às garantias fundamentais do réu colaborador. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, v. 3, n. 1, p. 253-284, 2017. Disponível em: [https://doi.org/10.22197/rbdpp.v3i1.46].
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE, Flávio da Silva. *Justiça penal negocial: controvérsias e desafios*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2022.
- ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (Coords.). *Direito penal econômico*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. *Ebook*.
- BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo penal*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *Ebook*. Não paginada.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. El derecho penal económico: un estudio de derecho positivo Español. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Madrid, v. 26, n. 1, p. 91-139, jan.-abr. 1973.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BEDONE, Carla Ripoli. A verificação das finalidades preventivas da pena no acordo de colaboração premiada à luz da teoria dialética unificadora. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 03, p. 113-138, 2022. Disponível em: [https://rcpjm.emnuvens.com.br/revista/article/view/63]. Acesso em: 16.04.2022.
- BEM, Leonardo Schmitt. Os requisitos do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- BITENCOURT, César Roberto; ADORNO, Vania Barbosa. A nova anatomia dos crimes de descaminho e de contrabando. In: ESPIÑERA, Bruno; CRUZ,

- Rogério Schietti; REIS JÚNIOR, Sebastião (Orgs.). *Crimes federais*. 3. ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2021.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 3.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial: crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. v. 5.
- BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte especial 1*. São Paulo: Atlas, 2014.
- BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte especial 2*. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3.
- CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. A confissão circunstanciada como condição para a celebração do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. O requisito da necessidade e suficiência para a reprovação e prevenção do delito para a celebração do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. Um panorama sobre o acordo de não persecução penal (Art. 28-A, CPP) – versão modificada e adaptada à Lei Anticrime. In: CUNHA, Rogério Sanches et. al. (Coords.). *Acordos de não persecução penal e cível*. Salvador: JusPodivm, 2021.
- CANESTRARO, Anna Carolina; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal como instrumento de promoção de programas de *compliance*?. *Boletim IBCCRIM*, ano 29, n. 344, p. 23-25, jul. 2021.
- CANESTRARO, Anna Carolina; JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Concurso de agentes na perspectiva da teoria da ação significativa: um diálogo entre o sistema espanhol e o Projeto de Novo Código Penal Brasileiro. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 29, n. 178, p. 213-244, abr. 2021.
- CARNEIRO, Andréa Walmsley Soares. A possibilidade de celebração do acordo de não persecução penal no bojo de investigações relativas aos crimes previstos no Art. 1º da Lei nº 8.137/1990. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O pagamento como causa extintiva da punibilidade e o risco moral (*moral hazard*). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018.
- CARVALHO, Jefferson de Abreu. Crimes tributários: uma análise sobre a possibilidade de realização de acordo de não persecução penal sem a reparação

- do dano. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Penal Econômico) – Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, 2021.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- COMISSÃO ESPECIAL – GNCCRIM. *Enunciados interpretativos da Lei nº 13.964/2019: Lei Anticrime*. Disponível em: [<https://criminal.mppr.mp.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=2371>]. Acesso em: 21.01.2022.
- DAGUER, Beatriz; SOARES, Rafael Júnior. Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários. *Revista Consultor Jurídico*, maio 2020. Disponível em: [www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal]. Acesso em: 29.01.2021.
- DAVID, Décio Franco. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- DEZEM, Guilherme Madeira. *Curso de processo penal*. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. *Ebook*. Não paginada.
- FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. Comentários ao Art. 168-A. In: SOUZA, Luciano Anderson (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.
- FERNANDES, Fernando. *O processo penal como instrumento de política criminal*. Coimbra: Almedina, 2001.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Penal México*, n. 7, p. 77-93, set. 2014-fev. 2015.
- GUARAGNI, Fábio André. Acordo de não persecução penal: os contornos da confissão exigida pelo Art. 28-A do CPP. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- GUARAGNI, Fábio André. Impressões sobre a incidência do acordo de não persecução penal (ANPP) nos crimes econômicos. In: MADEIRA, Guilherme; BARDARÓ, Gustavo; CRUZ, Rogério Schietti (Coords.). *Código de processo penal: estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 1.
- HABIB, Gabriel. *Leis penais especiais*. 10. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. volume único.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. *Ebook*. Não paginada.
- JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Da delimitação do dolo eventual nos crimes de receptação: uma análise do art. 231º, n. 2, do Código Penal Português. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 26, n. 148, p. 177-206, out. 2018.

- JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Do procedimento sumaríssimo no Brasil: uma análise dos mecanismos de celeridade e consenso previstos pela Lei 9.099/95. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife*, v. 90, n. 2, p. 49-71, jul.-dez. 2018. Disponível em: [https://doi.org/10.51359/2448-2307.2018.231966].
- JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Dos limites entre o dolo eventual e a culpa consciente: uma análise dos crimes de trânsito a partir da teoria da ação significativa. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, Franca, ano 19, n. 30, p. 1-21, ago.-dez., 2015. Disponível em: [http://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/index]. Acesso em: 16.04.2022.
- LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação criminal especial comentada*. 8. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. volume único.
- LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 8. ed. rev. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. volume único.
- LOPES JR., Aury. *Direito processual penal*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Ebook. Não paginada.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARTINELLI, João Paulo. A (ir)relevância da confissão no acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- MARTINELLI, João Paulo Orsini; BEM, Leonardo Schmitt de. *Direito penal parte geral: lições fundamentais*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- MARTINELLI, João Paulo Orsini; SILVA, Luís Felipe Sene da. Mecanismos de justiça consensual e o acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa: parte especial*. 6. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa: parte general*. 5. ed. adaptada a la L.O. 1/2015. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- MARTINS, Rodrigo. A (in)compatibilidade do requisito da necessidade e suficiência para a prevenção e reprovação do crime no acordo de não persecução penal. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Penal Econômico) –Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, São Paulo, 2021.
- MASI, Carlo Velho. O acordo de não persecução penal como ferramenta político-criminal de despenalização dos crimes de médio potencial ofensivo. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, p. 264-293, 2020. Disponível em: [https://revistadpers.emnuvens.com.br/defensoria/article/view/36]. Acesso em: 04.01.2022.
- MOREIRA, Rômulo de Andrade. O acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

- MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; SAAD, Marta. Acordo de não persecução penal: desafios já diagnosticados da reforma trazida pela Lei n. 13.964/2019. In: SALGADO, Daniel de Resende; KIRCHER, Luis Felipe Schneider; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de (Coords.). *Justiça Consensual: acordos penais, cíveis e administrativos*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022.
- PACELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- RASSI, João Daniel. Comentários ao Art. 337-A. In: SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.
- RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito penal econômico: uma política criminal na era compliance*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2020.
- RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coords.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2018.
- SAAD, Marta. Comentários ao Art. 28-A. In: GOMES FILHO, Antonio Magalhães; TORON, Alberto Zacharias; BADARÓ, Gustavo Henrique (Coords.). *Código de processo penal comentado*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. Ebook. Não Paginada.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. Extinção da punibilidade nos crimes tributários. *Revista Opinião Jurídica*, v. 3, n. 5, p. 223-236, 2005. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.12662/2447-6641oj.v3i5.p223-236.2005].
- SCHÜNEMANN, Bernd. Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Madrid, v. 41, n. 2, p. 529-558., maio-ago. 1988.
- SILVA, Amanda Scalisse. A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- SOUZA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Almedina, 2021.

- SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: IDPEE. *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. v. 3.
- SOUZA, Luciano Anderson de. *Direito penal: parte especial: arts. 155 a 234-B do CP*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 3. *Ebook*.
- SOUZA, Luciano Anderson. *Direito penal: parte especial: arts. 312 a 359-H do CP*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. v. 5. *Ebook*.
- SOUZA, Renee do Ó; DOWER, Patrícia Eleutério Campos. Algumas respostas sobre o acordo de não persecução penal. In: CUNHA, Rogério Sanches et. al. (Coords.). *Acordos de não persecução penal e cível*. Salvador: JusPodivm, 2021.
- STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016.
- TIEDEMANN, Klaus. El concepto de derecho economico, de derecho penal economico y de delito economico. *Revista chilena de derecho*, v. 10, n. 1, p. 59-68, 1983.
- VALENTE, Victor Augusto Estevam. Crimes tributários em contextos de normalidade e de calamidade pública no Brasil: a necessidade de sistematização constitucional do Direito Penal Tributário em prol das garantias individuais. *Cadernos de Direito Actual*, n. 15, p. 521-563, 2021.
- VALENTE, Victor Augusto Estevam. Reparação do dano e os reflexos da confissão pré-processual no acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. *Barganha e justiça criminal negocial: análise das tendências de expansão dos espaços de consenso no processo penal brasileiro*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Colaboração premiada e negociação na justiça criminal brasileira: acordos para aplicação de sanção penal consentida pelo réu no processo penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 28, n. 166, p. 241-271, abr. 2020.
- VIVES ANTÓN, Tomás S. *Fundamentos del sistema penal: acción significativa y derechos constitucionales*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.
- WUNDERLICH, Alexandre; LIMA, Camile Eltz de; MARTINS-COSTA, Antonio; RAMOS, Marcelo Butelli. Acordo de não persecução penal. *Revista da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 26, p. 42-64, 2020. Disponível em: [<https://revistadpers.emnuvens.com.br/defensoria/article/view/11>]. Acesso em: 04.01.2022.

Jurisprudência

MPF/JF/SP-5004708-06.2019.4.03.6181-APORD—Eletrônico (Voto nº: 2028/2020).
2ª Câmara de Coordenação e Revisão. Data de Julgamento: 27.04.2020.

Disponível em: [www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/publicacoes/comunicados-da-2a-ccr-1/2020/comunicado_24_sessao_virtual-de-27-04-2020.pdf/view]. Acesso em: 29.01.2022.

STF AP 613 QO. Rel. Min. Carmen Lúcia. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 15.05.2014.

STF ARE 999425 RG. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 02.03.2017. Data de Publicação: 16.03.2017.

STF HC 116.828/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Data de Julgamento: 13.08.2013. Data de Publicação: 16.10.2013.

STF HC 121.798/BA. Rel. Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Data de Julgamento: 29.05.2018. Data de Publicação: 13.06.2018.

STF HC 80.611/RJ. Rel. Min. Néri da Silveira. Segunda Turma. Data de Julgamento: 03.04.2001. Data de Publicação: 08.06.2001.

STF HC 85.048/RS. Rel. Min. Cezar Peluso. Primeira Turma. Data de Julgamento: 30.05.2006. Data de Publicação: 01.09.2006.

STF RE 602.527 QO/RS. Rel. Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19.11.2009. Data de Publicação: 18.12.2009.

STF RHC 128.245/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Data de Julgamento: 23.08.2016. Data de Publicação: 21.10.2016.

STJ. AgRg no RHC 129.703/SE. Rel. Min. Antonio Saldanha Palheiro. Data de Julgamento: 28.09.2021. Data de Publicação: 06.10.2021.

STJ. HC 216.427/SP. Rel. Min. Gurgel de Faria. Quinta Turma. Data de Julgamento: 03.12.2015. Data de Publicação: 02.02.2016.

STJ. HC 362.478/SP. Rel. Min. Jorge Mussi. Quinta Turma. Data de Julgamento: 14.09.2017. Data de Publicação: 20.09.2017.

STJ. HC 48.805/SP. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Data de Julgamento: 26.06.2007. Data de Publicação: 19.11.2007.

STJ. RHC 40.411/RJ. Rel. Min. Jorge Mussi. Quinta Turma. Data de Julgamento: 23.09.2014. Data de Publicação: 30.09.2014.

STJ. Súmula 438. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp]. Acesso em: 18.04.2022.

TRF-1. RCCR 5227 PA 2004.39.00.005277-2. Rel. Des. Olindo Menezes. Terceira Turma. Data de Julgamento: 08.04.2008. Data de Publicação: 25.04.2008.

TRF-3. 5004708-06.2019.4.03.6181. 7ª Vara Criminal Federal de São Paulo. Data de Julgamento: 23.04.2020.

TRF-4. RCCR 5009825-12.2021.4.04.7108 RS. Rel. Des. Danilo Pereira Júnior. Sétima Turma. Data de Julgamento: 13.12.2021.



PESQUISA DO EDITORIAL



ÁREAS DO DIREITO: Penal; Tributário

Veja também Doutrina relacionada ao tema

- Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na RCL 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF, de Cláudio Tessari e Marcelo Luiz Scariot – *RTrib* 122/267-289 e *Crise Econômica e Soluções Jurídicas* 1;